

KOSTENDEKKEND BEGRAVEN:
Een begraafplaats als onderneming

drs. J.A.M. van de [illegible]donk
in samenwerking met Vereniging Stadswerk
Werkgroep Begraafplaatsen en Crematoria
1 juni 1990

Inhoudsopgave

1. Inleiding

1.1 Achtergrond

Tot voor kort hebben begraafplaatsen voor wat betreft de bedrijfsmatige invalshoek politiek en bestuurlijk in de meeste gemeenten niet veel aandacht gekregen. De beschikbaarheid van een begraafplaats werd beschouwd als een dienstverlening die men moet hebben, iets "waar men niet omheen kan". Daarbij bestaat er ook een zekere emotionele geladenheid omdat een begraafplaats direct te maken heeft met leven en dood. Langzaam maar zeker begint het besef door te dringen dat, hoewel een begraafplaats deze bijzondere achtergrond heeft, deze dienstverlening goed te vergelijken is met andere bedrijfsmatige activiteiten die een gemeente uitvoert ten dienste van de burgers.

Het aanbieden van een laatste rustplaats met alle activiteiten daaromheen kan dan ook herkenbaar worden gemaakt als produkt of dienst die wordt aangeboden. Daarbij heeft de bedrijfsvoering van de gemeentelijke begraafplaatsen de laatste jaren te maken met twee ontwikkelingen:
- enerzijds vraagt de burger een meer gediversificeerd produkt of dienst, een hogere kwaliteit en een serviceverlening die is toegesneden op de veranderende eisen van de klanten. Daarbij beschikt de burger over meer financiële middelen om deze wensen te bekostigen;
- anderzijds worden de financiële middelen van gemeenten schaarser en bekijken zij alternatieve aanwendingsmogelijkheden ("een gulden kun je maar eenmaal uitgeven"). Het exploitatietekort van begraafplaatsen werd tot voor kort gedekt uit de algemene middelen maar komt in toenemende mate onder politieke druk te staan. De gemeenten richten zich meer op een kostendekkende exploitatie van de begraafplaatsen.

De vraag waar de begraafplaatsen zich voor gesteld zien is als volgt te verwoorden:
kan de randvoorwaarde van een budgettair neutrale exploitatie in overeenstemming worden gebracht met een marktgerichte bedrijfsvoering en kwalitatief goede dienstverlening.

1.2 Totstandkoming notitie

De werkgroep Begraafplaatsen en Crematoria van de vakgroep Groen, Natuur en Landschap van de Vereniging Stadswerk heeft een subwerkgroep ingesteld met het doel om:
- de ontwikkelingen in kaart te brengen die van invloed zijn op de exploitatie van begraafplaatsen;
- de mogelijkheden te onderzoeken die de gemeenten hebben om het begraven op een kwalitatief goede en kostendekkende wijze uit te voeren.

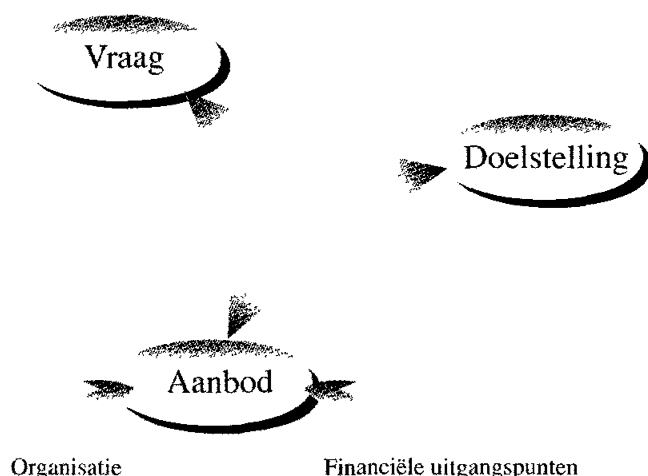
In deze notitie, die is opgesteld door de heer J. van de Lisdonk, presenteert de werkgroep een uitwerking van deze vraagstelling in de stappen waarmee beheerders van (gemeentelijke) begraafplaatsen kunnen komen tot het inzicht of kostendekkend begraven en eventueel een kostendekkende begraafplaats kan worden bereikt en zo ja, op welke termijn en onder welke voorwaarden dat kan worden gerealiseerd. Delen van deze teksten zijn tevens gebruikt ten behoeve van het lesmateriaal van cursus "Begraafplaatsen in een marktpositie" van de Bestuursacademie.

1.3 Leeswijzer

Om te bepalen of kostendekkend begraven mogelijk is moeten drie elementen worden uitgewerkt:

- de doelstelling of missie van de begraafplaats die men wil bereiken door bepaalde produkten en diensten aan de diverse groepen van de bevolking te leveren.
- de vraag van verschillende markten en doelgroepen;
- het aanbod waarbij de produkten/diensten naar de verschillende markten en/of doelgroepen worden onderscheiden.

Samen vormen de drie elementen de basis voor de bedrijfsvoering van een begraafplaats, zoals weergegeven in onderstaande schema:



Figuur 1.1 Basiselementen van een bedrijfsvoering

In het volgende hoofdstuk twee worden de drie basiselementen uitgewerkt. Het aanbod moet zodanig worden vastgesteld dat optimaal aan de vraag binnen de gestelde doelstelling wordt voldaan. De basis voor deze doelstelling zijn de politieke en maatschappelijke uitgangspunten binnen een gemeente.

Op basis van een optimale afstemming van vraag en aanbod kan een marktpositie worden vastgesteld in een aantal zogenaamde produkt-marktcombinaties (PMC's). Bij deze PMC's wordt vastgelegd welke prijs-kwaliteitverhouding de begraafplaats wil kunnen bieden en hoe de markt zal worden bewerkt.

Een *marktpositie* moet ook kunnen worden bereikt en gehandhaafd. Dit is alleen mogelijk wanneer de organisatie voldoende marktgericht kan werken de beschikbare financiële middelen op een juiste manier worden ingezet.

- de organisatie moet erop gericht zijn om binnen het gemeentelijke beleid markt- en klantgericht te werken. Daarvoor moet voldoende capaciteit zowel in bezetting als in kennis en ervaring beschikbaar zijn en moet de begraafplaatsorganisatie over voldoende bevoegdheden beschikken.
- de echte financiële situatie van de bedrijfsvoering van de begraafplaatsen sterk kan worden vertroebeld door de gemeentelijke financiële toerekeningen. Daardoor is de kans aanwezig dat op het verkeerde moment de verkeerde beleidsbeslissingen en investeringen worden gedaan en dat ook de bedrijfsvoering zich richt op verbeteringen die uiteindelijk niet het gewenste effect sorteren.

  Dit wordt in respectievelijk hoofdstukken drie en vier uiteengezet.

Hoofdstuk vier eindigt met een *exploitatiemodel* waarmee kan worden bepaald of een begraafplaats kostendekkend kan begraven en of mogelijk ook de totale begraafplaats kostendekkend kan werken.

In hoofdstuk vijf van deze notitie wordt ingegaan op het nut van het "*op afstand zetten*" van de begraafplaatsactiviteiten ten opzichte van de gemeentelijke organisatie en de mogelijkheden van samenwerking met andere partijen.

Hoofdstuk zes geeft een korte samenvatting en een aantal conclusies.

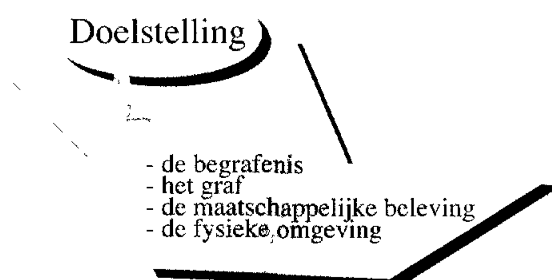
2 De begraafplaats als onderneming

Om zaken als kwaliteit van dienstverlening en kostendekkendheid goed in kaart te brengen is het noodzakelijk om een begraafplaats te beschouwen als een onderneming: een onderneming waarop bedrijfseconomische principes van toepassing zijn en die werkt in een markt met doelgroepen en, voor sommige produkten en diensten, met concurrenten.

Om inzicht te krijgen in de marktpositie van de begraafplaats worden in dit hoofdstuk de drie basiselementen, doelstelling, vraag en aanbod, uitgewerkt. Op basis daarvan kan een gemeente een beleid vaststellen omtrent haar activiteiten in de lijkbezorging.

2.1 Doelstelling of missie

Uitgangspunt voor het gemeentelijk beleid is een duidelijke formulering van de doelstelling, ook wel missie of mission statement genoemd. Daarin staat in globale termen wat de begraafplaats doet en voor wie. Een begraafplaats kent in het algemeen *vier functies*:



De doelstelling of missie geeft aan in welke mate deze vier functies worden ingevuld. Het is belangrijk dat de missie aansluit op de eigen omstandigheden en mogelijkheden, maar het geeft tegelijkertijd een visie weer van de gewenste toekomst.



Zandgraven gemeentelijke begraafplaats Rusthof, Amersfoort

Voorbeeld van de missie van Bureau Begraafplaatsen van de gemeente Amersfoort:

Het op een doelmatige wijze beheren van de begraafplaatsen waarbij het respect voor de doden even ernstig wordt genomen als het respect voor de behoefte van nabestaanden om op eigen wijze met zijn gevoelens en gedachten om te kunnen gaan. Daarnaast voorzien de begraafplaatsen in de eigentijdse zingeving van een functie die de begraafplaatsen eeuwen lang gehad hebben: een vrijplaats te zijn voor iedere burger die rust en veiligheid zoekt.

De gemeente Amersfoort kent drie begraafplaatsen. Deze overkoepelende missie is in het bedrijfsplan voor Bureau Begraafplaatsen in concrete doelstellingen per begraafplaats vertaald.

Twee andere voorbeelden van missies:

De mogelijkheid te bieden mensen te begraven en hun grafrust te garanderen, om de plechtigheid, het graf en het rouwproces dat daarna volgt, een eigen persoonlijke invulling te geven en een plek te bieden waar in alle rust de gelegenheid bestaat om te overdenken.

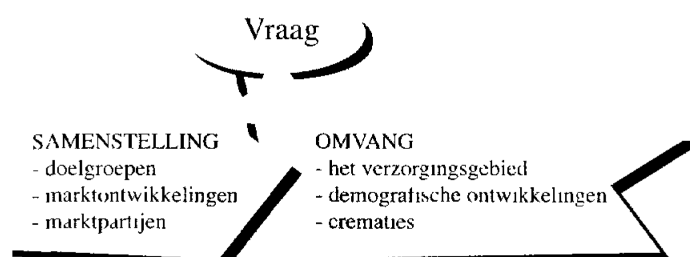
--

De gemeente stelt eenieder die dat wenst in staat om te begraven en garandeert de grafrust. De gemeente houdt bij het beheer van de begraafplaats rekening met de individuele wensen van mensen en gaat met piëteit om met gevoelens van nabestaanden en andere belangstellenden. Het beheer zal zodanig met de overige begraafplaatsen worden afgestemd dat naar buiten toe de begraafplaats als één geheel optreedt.

In dit laatste geval is er sprake van een begraafplaats waarvan de delen worden beheerd door verschillende kerkgenootschappen en de gemeente. Indien de ruimte het toelaat verdient het aanbeveling om bepaalde gedeelten van de begraafplaats voor specifieke groepen beschikbaar te stellen. Het beheer van de begraafplaats dient evenwel centraal te worden verzorgd.

2.2 De vraag

Een analyse om mogelijkheden te vinden om de geformuleerde doelstelling (beter) te bereiken, begint met het, op twee aspecten in kaart brengen van de vraag:
- de omvang;
- de samenstelling van de vraag.



Daarvoor moeten de volgende elementen worden onderzocht:
In deze paragraaf gaan we met name in op de inschatting van de omvang van de vraag. De samenstelling van de vraag komt aan de orde in de volgende paragrafen van dit hoofdstuk waarbij het aanbod en de vraag met elkaar worden geconfronteerd.
Uitgangspunt bij het vaststellen van de omvang van de vraag zijn ervaringscijfers van de eigen en omliggende begraafplaatsen. Daarnaast worden regelmatig door diverse betrokken organisaties (bijvoorbeeld VNG via "Het uitvaartwezen") regionale en landelijke cijfers en ontwikkelingen gepubliceerd. In het navolgende worden de drie elementen uitgewerkt die de omvang van de vraag bepalen.

Het verzorgingsgebied

Dit is het gebied waarbinnen de mensen wonen die bij overlijden waarschijnlijk op de begraafplaats worden begraven. Het verzorgingsgebied is traditioneel voornamelijk afhankelijk van de afstand tot omliggende begraafplaatsen.

Voorbeeld lokale begraafplaats:
In gebieden waar mensen gericht zijn op hun eigen directe maatschappelijke omgeving wordt vaak gekozen voor een vorm voor de plechtigheid die sterk is bepaald door traditie, religie en/of cultuur. Men gaat daarvoor ook naar de geëigende ondernemingen om de afspraken te maken. Veelal is dit niet de begraafplaats zelf maar de uitvaartverzekeringsmaatschappij of uitvaart verzorgende onderneming. In veel gevallen waarin de overledenen vooraf geen voorkeur hebben aangegeven, blijkt de familie in te gaan op voorstellen van deze organisaties over de uitvaart en waar deze zal plaatsvinden. Alleen wanneer er op korte afstand meer dan één begraafplaats bestaat is er sprake van een keuzemogelijkheid en dus van een zekere concurrentie.

In deze *traditionele benadering* heeft de begraafplaats een lokale functie. De inschatting van de omvang van de vraag wordt vereenvoudigd door aan te nemen dat het aantal mensen dat specifiek op een begraafplaats buiten hun eigen regio begraven wenst te worden (de uitstroom) ongeveer even groot is als het aantal mensen dat van buiten de regio komt maar wel binnen de regio begraven wil worden (de instroom). Een reden voor een dergelijke wens om buiten de regio waarin men woont te worden begraven, kan bijvoorbeeld zijn dat men in de eigen geboortestreek wil worden begraven en/of een bijzetting in een familiegraf wenst.

Tegenwoordig worden andere aspecten zoals kwaliteit van de dienstverlening, uitstraling van de begraafplaats, flexibiliteit in keuze van graven en monumenten etc. belangrijke bepalende factoren voor de afweging waar iemand zal worden begraven.
De kwaliteit van de dienstverlening en produkten is op langere termijn onderscheidend.

Voorbeeld regionaal of landelijk verzorgingsgebied:
Wanneer een begraafplaats bijzonder mooi gelegen is, er historisch belangrijke mensen zijn begraven of diensten/produkten heeft die voor specifieke doelgroepen zijn bedoeld waar lokale begraafplaatsen niet aan kunnen of willen beginnen, kan zo'n begraafplaats daardoor regionale of zelfs landelijke bekendheid genieten. Dan kan er een substantiële marktvraag zijn van mensen buiten de directe omgeving. Voor dergelijke begraafplaatsen zal de instroom substantieel groter zijn dan de uitstroom. Feitelijk is voor deze begraafplaatsen geheel Nederland het verzorgingsgebied. Dan is het nuttig om per markt/doelgroep het verzorgingsgebied te definiëren. De inschatting van de vraag is in dergelijke specifieke gevallen niet zozeer gericht op geheel Nederland maar meer op specifieke doelgroepen.

Kan op specifieke vragen en wensen worden ingespeeld door bijvoorbeeld ten opzichte van andere begraafplaatsen vrijere mogelijkheden en/of een liberaler beleid met betrekking tot de uitvaart en de vormgeving en de verzorging van het graf, dan kan vraag van buiten de eigen lokale markt worden aangetrokken.

Voorbeelden van kwaliteit:
De kwaliteit van de produkten en de dienstverlening in brede zin is een belangrijke bepaalde factor voor de uiteindelijke omvang van de vraag. Deze kwaliteit in brede zin omvat het volgende:

- keuzemogelijkheden in plaats of ligging van het graf, keuze in graftypes en -monumenten en in het onderhoud van het grafmonument en/of beplanting.



Grafveld gemeentelijke begraafplaats Epe

De starheid van de regelgeving die in de naoorlogse periode ingang vond, voldoet in de meeste regio's in Nederland niet meer. Zonder te streven naar terugkeer van het Klassensysteem dat voornamelijk op financiële verschillen van de tarieven was gebaseerd kunnen in de meeste regio's verschillende mogelijkheden worden geboden om aan de diversiteit in de vraag te kunnen voldoen;

- zaken die direct met de plechtigheid te maken hebben zoals een flexibele invulling op basis van specifieke wensen, goede service en ondersteuning, nazorg, het gehele verzorgingsniveau van de dienstverlening (uniformen, opgeruimde accommodaties), goede sociale vaardigheden van het personeel, snelle en goede klachtenafhandeling;
- zaken die indirect te maken hebben met de dienst, zoals bereikbaarheid, ligging, aanleg, vormgeving, regelgeving en de staat van onderhoud van de gehele begraafplaats en de gebouwen. Dit zijn zaken die sterk van invloed zijn op de beeldvorming (het imago) bij de burgers over begraven in het algemeen en van een specifieke begraafplaats in het bijzonder.

Een goede voorlichting is van belang zodat nabestaanden de mogelijkheid hebben keuzes te maken en desgewenst hun eigen persoonlijke invulling aan graf en begraafplechtigheid te geven. Het is een stimulans voor deze ontwikkeling dat nabestaanden steeds vaker ook de regie van een plechtigheid in eigen hand willen houden.

Demografische ontwikkelingen

De demografische ontwikkelingen zijn bepalend voor de omvang en samenstelling (verschillende gezindten) van de vraag in een bepaald verzorgingsgebied. De samenstelling is van belang voor zover er tussen gezindten verschillen bestaan in de gevraagde dienstverlening. Deze factor kan binnen het verzorgingsgebied worden afgeleid uit eigen bevolkingsstatistieken en landelijke prognoses zoals CBS en Primos. Daarnaast kunnen de eigen gegevens van afgelopen jaren een inzicht geven in de ontwikkelingen.

Voorbeeld prognose verzorgingsgebied:
De Primos-prognose voor gemeenten geeft een raming tot 2015. Voor Nederland als totaal geeft de nationale bevolkingsprognose ook cijfers tot aan 2050. Het verwachte aantal sterfgevallen in Nederland uitgedrukt in een indexcijfer met 1995 als basisjaar (100) wordt in onderstaand overzicht weegegeven:

Jaar	1995	2000	2005	2010	2015	2020	2030	2040	2050
Index	100	102	108	116	126	137	162	179	182

Deze cijfers zijn tevens bekend per gemeente. Afhankelijk van bijvoorbeeld de leeftijdsopbouw van de gemeente kan een dergelijke prognose naar boven of beneden afwijken. Met zo'n prognose kan voor een verzorgingsgebied de vraagontwikkeling worden bepaald. Een begraafplaats die in 1995 500 begravingen verzorgde kan dus verwachten dat, bij gelijkblijvende marktontwikkelingen, het aantal begravingen in het jaar 2000 ongeveer 510 zal zijn bij een indexcijfer van 102 in het jaar 2000.

Aantal crematies

Het aantal crematies beperkt het aantal begravingen in een bepaald verzorgingsgebied. In Nederland is dit gemiddeld circa 48%. Tussen regio's kunnen sterke verschillen optreden in het crematiepercentage, variërend van enkele procenten tot 80%. De hogere percentages worden in het algemeen in de stedelijke gebieden gerealiseerd.

Het landelijke of regionaal percentage behoeft niet als een vaststaand gegeven te worden geaccepteerd. Er bestaat concurrentie tussen begraafplaatsen en crematoria. De opkomst van cremeren is ten minste gedeeltelijk toe te rekenen aan het afkalvende imago van begraafplaatsen door verwaarlozing van het terrein, het groen en/of een minder goede dienstverlening, de accommodaties en de infrastructuur van de begraafplaats. Na jaren van sterke groei is het aantal crematies de laatste jaren gestabiliseerd, behoudens daar waar nieuwe mogelijkheden kunnen worden geboden. Niet ondenkbeeldig is dat een verbetering van de kwaliteit het crematiepercentage omlaag brengen. Daarnaast kan er ook "gebruik" worden gemaakt van het feit dat er een crematorium in de buurt ligt.

Voorbeeld van marktmogelijkheden door de nabijheid van een crematorium:
Een crematorium op of naast een bestaande begraafplaats kan de concurrentie op een aantal elementen verminderen. Zo kan de begraafplaats weliswaar minder graven afzetten, maar daar komen mogelijkheden voor asbestemming voor in de plaats. Het totale aantal plechtigheden blijft mogelijk gelijk of kan zelfs groeien omdat het verzorgingsgebied kan vergroten. Een goed coördinatie tussen de bedrijfsvoering van de begraafplaats en het crematorium kan dus voordelen opleveren zoals:
- een hogere bezetting van de aula en condoléanceruimten, flexibelere inzetmogelijkheden van personeel en faciliteiten als parkeerplaatsen;
- gezamenlijke informatievoorziening over de mogelijkheden in de lijkbezorging en het kunnen aanbieden van een volledig produktenpakket. Crematoria hebben ofwel zelf weinig of geen mogelijkheden voor asbestemming ofwel niet in een ambiance die een begraafplaats kan bieden.

2.3. Het aanbod van de begraafplaats

Met de vaststelling van het verzorgingsgebied, de inschatting van de demografische gegevens en de correctie met het crematiepercentage is de omvang van de vraag naar graven en begrafenissen binnen het verzorgingsgebied ingeschat. Nu moet nog worden bepaald hoe deze vraag is samengesteld en met welke produkten en diensten daarop wordt ingespeeld.

Het aanbod van een begraafplaats bestaat primair uit:
- het verzorgen van de begraving, eventueel inclusief auladiensten en condoléancebijeenkomsten;
- het beheren en onderhouden van graven en bijbehorende accommodaties en de infrastructuur van de begraafplaats.

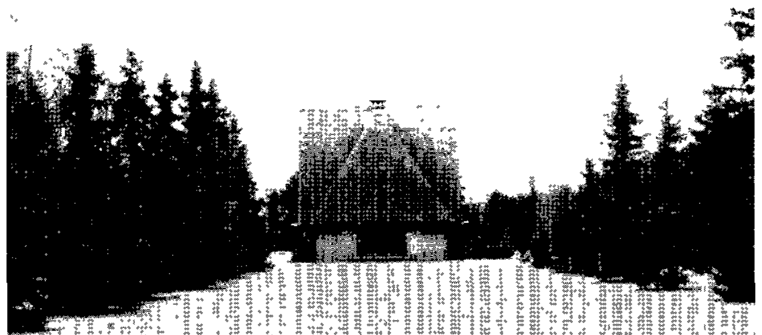
Naast deze primaire functie kunnen andere diensten ook van belang zijn die secundair met de functies rondom begraven en het graf hebben te maken en/of daaruit zijn afgeleid. Het gaat hierbij om de openbare en/of parkfunctie van een begraafplaats.

Het wenselijke aanbod moet worden bepaald in samenhang met de samenstelling van de marktvraag:

welke behoeften/wensen hebben de diverse doelgroepen, welke ontwikkelingen doen zich hierin voor en welke partijen kunnen aan die behoeften voldoen.

Door deze afstemming van vraag en aanbod ontstaat inzicht in de zogenaamde Produkt-Marktcombinaties (PMC's). Het onderscheid in PMC's is van belang voor de marktbenadering. Indien wij een begraafplaats willen zien als een onderneming
- met produkten en diensten waar vraag naar is:
- waar een bepaalde prijs voor wordt betaald; en
- waarbij in sommige gevallen sprake is van concurrentie;

dan zal een begraafplaats ook aandacht moeten besteden aan de wijze waarop de betrokken marktpartijen (burgers, ondernemers en gemeenten) worden benaderd zoals in voorgaande paragrafen is uitgewerkt.



Aula gemeentelijke begraafplaats Zwolle

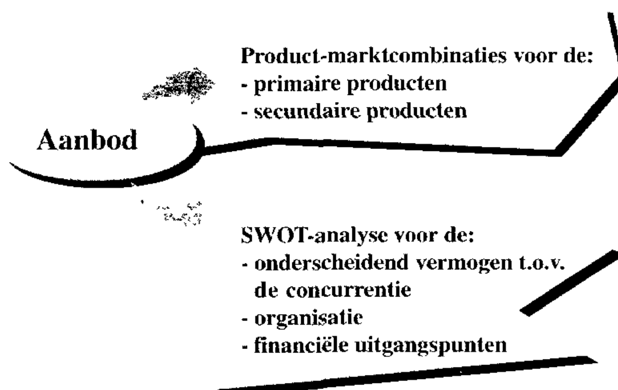
Daarnaast kan per PMC een goede toerekening van kosten en opbrengsten plaatsvinden. Dit is van belang voor een duidelijk en eenduidig inzicht in de financiële en bedrijfseconomische prestaties van de bedrijfsvoering. Dit komt aan de orde in hoofdstuk vier.

Om te kunnen beoordelen of het gewenste aanbod ook werkelijk kan worden geleverd is een inventarisatie van de sterke en zwakke punten nodig. Sterk en zwak wordt onder andere gerelateerd aan de mogelijkheden van de concurrentie. Dit is een zogenaamde SWOT-analyse. Daarmee kan worden bepaald:

hoe wordt aan de marktvraag voldaan, wat zijn de organisatorische consequenties en de financiële mogelijkheden.

De SWOT is zowel van belang voor de marketing als voor de organisatie.

Eén en ander is weergegeven in de volgende figuur:



2.4 Primaire produkten van de begraafplaats

Verzorging van de begraving

Produkten en diensten

De diensten die bij de verzorging van de begraving kunnen worden onderscheiden zijn o.a.:

- verzorging van informatie over begraaf- en grafmogelijkheden en de diverse wijzen van asbestemming;
- begeleiding bij de keuze en de uitgifte van de graven met het bieden van een brede keuze uit verschillende mogelijkheden qua ligging en grootte;
- planning van de plechtigheden (begrafenis, asverstrooiing/urnenbijzetting en condoléance);
- begeleiden van de genoemde plechtigheden;
- kleine specifieke produkten (niches) zoals een band- of CD-opname van de plechtigheid;
- bieden van accommodatie voor auladiensten en condoléancebijeenkomsten;
- bieden van accommodatie voor en verzorgen van koffietafels;
- delven, voorbereiden en sluiten van de graven;
- dienstverlening aan uitvaartondernemers en steenhouwers.

In deze niet-limitatieve opsomming komt ook diverse malen de asbestemming aan de orde. Cremeren en asbestemming is in de meeste regio's van Nederland volledig aanvaard als volwaardige mogelijkheid binnen de lijkbezorging, gelijkwaardig aan begraven.

Uit dien hoofde zou in principe elke gemeentelijke begraafplaats de mogelijkheid voor asbestemming moeten bieden.
Naast deze produkten en diensten is het tevens belangrijk om na te gaan hoe de dienstverlening tot stand komt. Zoals in paragraaf 2.2. aangegeven is de kwaliteit van de produkten van steeds grotere invloed op de vraag. Dit geldt ook voor de dienstverlening.

De markten
De produkten, diensten en dienstverlening worden aangeboden aan verschillende groepen mensen. Elke groep die zich onderscheidt met eigen specifieke wensen en ideeën vormt een "markt" voor een begraafplaats.

Voorbeeld PMC's:
Algemene graven en eigen graven kunnen qua uitvoering gelijk zijn maar onderscheiden zich in de grafrechten en de termijnen van uitgifte. Ook kunnen graven zich qua uitvoering onderscheiden, bijvoorbeeld in pad- en bosgraven waarvoor een hogere prijs wordt gevraag.
--
In principe zijn graven voor de gehele markt beschikbaar zijn, voor alle doelgroepen. De begraafplaats kan daarnaast ook specifieke diensten verlenen voor bepaalde godsdiensten, voor specifieke doelgroepen. Bijvoorbeeld een deel van de begraafplaats afzonderen voor Islamitische graven met bijbehorende faciliteiten voor een rituele reiniging e.d. Dan is zowel produkt/dienst als markt onderscheidend ten opzichte van andere produkten en markten.

De marktbewerking van de verschillende doelgroepen zal anders kunnen zijn. De mensen van de eigen gemeente kunnen worden bereikt via lokale publicaties, de plaatselijke uitvaartondernemers, etc. De marktgroep buiten de gemeente kan op een andere manier worden benaderd via landelijke publicaties, e.d..


Bosgraven gemeentelijke begraafplaats Rusthof, Amersfoort

De marktpartijen
De diensten en de dienstverlening rondom de verzorging van de begraving komen niet alleen van de begraafplaatsen maar er zijn ook andere marktpartijen bij betrokken. Deze partijen komen vaak eerder met de "klant" in aanraking dan de begraafplaatsorganisatie. Belangrijkste partijen zijn de uitvaart verzorgende ondernemingen. Daarnaast zijn er diverse publieke en non-profitorganisaties die mensen informeren en begeleiden bij alles wat te maken heeft met het sterven en de dood.

Te denken valt hierbij aan:
- organisaties die actief zijn in de medische en verzorgende sector;
- instanties voor rouw- en verliesverwerking;
- scholen;
- maatschappelijke groeperingen en verenigingen zoals De Terebinth.

De begraafplaats moet zich een duidelijk plaats verwerven tussen deze marktpartijen om bijvoorbeeld te voorkomen dat uitvaart verzorgende ondernemers begraafplaatsen tegen elkaar uit proberen te spelen om zo de beste dienstverlening tegen de laagste prijs te krijgen.

Voorbeelden van de marktbewerking door de begraafplaats:
In principe begeleiden andere partijen dan de begraafplaatsen de klanten. Een begraafplaats kan op twee manieren trachten de afhankelijkheid te verminderen:
- door de klant "direct" te benaderen. Dit betekent het "promoten" van naamsbekendheid en de onderscheidende factoren. Een aantal mogelijkheden is hiervoor al aangegeven zoals een mooie omgeving, een historische, culturele of ecologische waarde en/of een liberaal beleid. Door het aanbieden van reserveringsmogelijkheden, het kunnen aangeven van specifieke wensen, en goed voorlichtingsmateriaal over de mogelijkheden voor begrafenisplechtigheden en het graf, eventueel gekoppeld aan gunstigere financiële voorwaarden, kan het directe contact met de klant worden vastgelegd. Ook andere instanties kunnen erbij worden betrokken om de uitvaartondernemers "te omzeilen" zoals de hiervoor genoemde publieke en non-profit instellingen.
- nauwere samenwerking met de uitvaart verzorgende ondernemingen. Een begraafplaats kan met haar produkten- en dienstenpakket aansluiting zoeken bij het pakket van één of meer uitvaart verzorgende ondernemingen, bijvoorbeeld 24 uur bereikbaarheid. Als de activiteiten van de uitvaartondernemer(s) en de begraafplaats goed op elkaar aansluiten, wordt de uitvoering van de uitvaart beter hetgeen ook in het belang is van de ondernemer(s).

Daarnaast kan de dienstverlening door samenwerking verbeteren in het voortraject, bijvoorbeeld met op elkaar afgestemd informatiemateriaal en bij de nazorg, de klachtenafhandeling en de facturering. Dit soort samenwerkingen levert een concurrentievoordeel op en kan ook in de uitvoering leiden tot efficiëntievoordelen.

Omdat de uitvaart verzorgende ondernemers een belangrijke rol in deze markt spelen, is het belangrijk om goed contact met hen op te bouwen en te behouden. Regelmatig persoonlijk contact en/of gezamenlijke bijeenkomsten die worden geïnitieerd door de bedrijfsvoering van de begraafplaatsen kunnen waardevolle momenten van informatie uitwisseling zijn, waardoor in de dagelijkse praktijk een betere afstemming van de activiteiten plaatsvindt. Een vakgerichte nieuwsbrief kan daar in belangrijke mate toe bijdragen.

Een eventuele nauwere samenwerking met één of meer ondernemers mag overigens niet ten koste gaan van de eigen identiteit, onafhankelijkheid en verantwoordelijkheid van de begraafplaats. Deze neutraliteit moet garanderen dat elke ondernemer en elke klant op een goede dienstverlening mag rekenen. Dit ook gezien het feit dat de begraafplaats (in veel gevallen) jarenlang in contact zal blijven met de nabestaanden, in tegenstelling tot de uitvaartondernemer die veelal alleen tot en met de uitvaart een rol vervult. Voorkomen moet worden dat een monopoliepositie van één ondernemer ontstaat.

Het graf en de infrastructuur

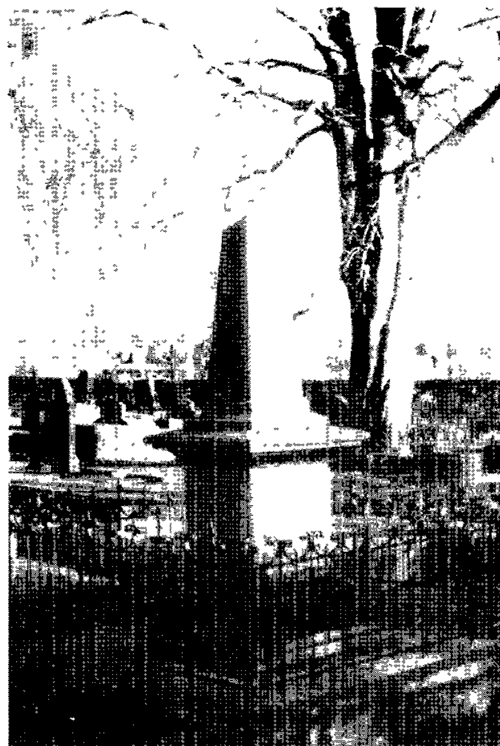
De produkten en diensten

Het graf en het beheer en onderhoud van graven met bijbehorende infrastructuur van de begraafplaats (monumenten, paden, etc.) is het tweede belangrijke deel van de primaire functie van de begraafplaats.

Dat begint met het graf zoals bijvoorbeeld:

- keuzemogelijkheden in ligging en aard van het graf en grafmonument;
- een verzorgende indruk tijdens het delven en de begraafplechtigheid;
- een voorlopig naambordje in plaats van een nummer tot het moment dat het monument er staat.

Daarna vormen het beheer en het onderhoud van het graf de verdere basis van het dienstenpakket. De diversiteit van deze activiteiten neemt toe in navolging van de vraag, welke ook steeds meer divers wordt. Wanneer de begraafplaats goed op de hoogte blijft van de wensen van de klanten, dan kunnen mogelijkheden worden gesignaleerd om de dienstverlening uit te breiden. Een dergelijke uitbreiding omvat veelal diensten en extra service met een hoge toegevoegde waarde voor de klant en meestal weinig of geen additionele investeringen zoals:



Graf Hendrik de Cock
Zuiderbegraafplaats Groningen

- begeleiden bij de aanvraag voor een vergunning van een grafsteen of -monument;
- informeren en adviseren over grafbeplanting met een keuze uit diverse plantentuintjes voor op het graf waarvan de aanleg en het onderhoud worden verzorgd;
- verzorgen van kleine specifieke diensten (niches) zoals het (laten) verzorgen van een bloemetje;
- verlenen van specifieke dienstverlening voor bepaalde godsdiensten, strooivelden, asbestemmingen, urnenmuur, urnengraven, e.d.;
- informeren van bezoekers over individuele graven en de regelgeving;
- verzorgen van plattegronden op enkele kruispunten op de begraafplaats en een plattegrond op papier;
- bieden van voorzieningen als watertappunten, bloemenvaasrekken en voldoende zitgelegenheden;
- zorgen voldoende ruime openingstijden.

Gezien de veelal geringe kosten genereren deze diensten (indirect) relatief veel opbrengsten. Op de totale exploitatie maken deze opbrengsten veelal een klein onderdeel uit, echter het kunnen aanbieden van een totaalpakket waarmee flexibel op de wensen van de klanten kan worden ingespeeld, genereert in veel gevallen ook extra omzet. Vanuit het oogpunt van marktpositionering zijn deze diensten dan ook veelal belangrijker dan vanwege de directe financiële voordelen.

De markt
De marktomvang is feitelijk gelijk aan het aantal graven en asbestemmingsmogelijkheden op de begraafplaats. Ook de ontwikkeling van de omvang is relatief eenvoudig. Met name wanneer er sprake is van verplicht onderhoud, is de groei gelijk aan het aantal nieuw uitgegeven graven/urnenstandplaatsen minus het aantal geruimde graven. De vraag kan verder worden gecreëerd met een uitbreiding van het produkten- en dienstenpakket, goede service en informatievoorziening.

De ontwikkeling van deze markt is ook redelijk stabiel omdat de beheer- en onderhoudsdiensten veelal een lange looptijd hebben. Er is sprake van een langdurige, jarenlange relatie met de nabestaanden die veelal vooraf voor deze diensten betalen. De nabestaanden hebben over de aard en de kwaliteit van deze dienstverlening bepaalde verwachtingen.

Het is belangrijk dat de begraafplaats een goed beeld heeft van deze verwachtingen, hierover concrete afspraken maakt en aan deze afspraken voldoet. Op deze wijze kan een begraafplaats een goede klantenbinding realiseren. waardoor na het verstrijken van de wettelijke of, indien dit langer is de afgesproken termijn, de klanten een voortzetting van de dienstverlening willen.

De marktpartijen
Bij deze diensten en produkten is de begraafplaatsen voor een belangrijk deel de leidende partij. De begraafplaatsen gaan de contracten aan met de nabestaanden.
De invloed van de begraafplaatsen bij de vormgeving van het graf is veel groter dan bij de totstandkoming van de begrafenis.

Andere marktpartijen die een rol spelen zijn:
- steenhouwers en groenverzorgers;
- kunstenaars die zich met funeraire kunst bezighouden.

Deze laatste krijgen een steeds belangrijkere rol mits één en ander door de bestaande regelgeving is toegestaan respectievelijk de regelgeving wordt aangepast. De regelgeving voor het plaatsen en de vorm van de monumenten is destijds mede ingegeven met het oog op een efficiënt uit te voeren onderhoud. Dit staat haaks op de huidige behoefte tot een individuele invulling. In incidentele gevallen dat onderhoud extra aandacht vergt, wordt dit ofwel door de nabestaanden zelf opgepakt ofwel kan dit bijvoorbeeld ook in afzonderlijke tarieven voor onderhoud van monumenten worden doorberekend.

2.5 De secundaire produkten: De openbare en/of parkfunctie van een begraafplaats

Een begraafplaats is in een aantal gevallen voor burgers ook een plek van rust en bezinning. Een begraafplaats biedt ruimte aan mensen die beroepsmatig of persoonlijk geïnteresseerd zijn in het fenomeen sterven en dood. Mensen met interesse voor oorlogsmonumenten en/of deelnemers aan oorlogsherdenkingen. groepen die om educatieve redenen een begraafplaats bezoeken (scholieren) of ouderen die zich met de dood en het sterven bezighouden en een toenemend aantal landelijke en regionale groeperingen dat zich richt op de sociaal-culturele waarde van een begraafplaats (grafmonumenten, genealogisch onderzoek. funeraire kunst).

Daarnaast kan een begraafplaats door een bijzondere ligging en veel groen een toevoegde waarde hebben in de omgeving voor mensen om te verblijven, bijvoorbeeld midden in een woonwijk of een natuurgebied.

In welke mate een begraafplaats dergelijke functies met een zekere toegevoegde waarde heeft, hangt af van de ligging en de historisch-culturele en ecologische waarde van de begraafplaats. Hierover zijn recentelijk enkele publicaties verschenen. Daarnaast kunnen er op een begraafplaats ook andere activiteiten worden ontwikkeld zoals tentoonstellingen en muziekuitvoeringen. De mogelijkheid hiervoor is weer afhankelijk van de situering van de begraafplaats zelf en van de beschikbare infrastructuur op de begraafplaats. Uitgangspunt is dat de activiteiten die een begraafplaats ontwikkelt op dit gebied niet conflicteren met de primaire functie.

Om de cultuurhistorische waarde van een begraafplaats en daarmee de aantrekkelijkheid te verhogen kan bijvoorbeeld de mogelijkheid worden geboden om monumenten of gedenktekens te plaatsen voor gebeurtenissen van algemeen belang en/of verdienstelijke burgers. Wanneer bekende mensen op een begraafplaats zijn begraven heeft dit ook een uitstralingseffect waardoor mensen zo'n begraafplaats komen bezoeken. De ecologische waarde komt beter tot zijn recht wanneer bijvoorbeeld aansluiting wordt gezocht op wandelroutes, VVV- en IVN-informatie, e.d.

De markt

De markt voor deze functie is zeer divers. De volgende doelgroepen kunnen onder andere worden onderscheiden:

- mensen die de behoefte voelen zich te bezinnen op dingen die met de dood en het leven te maken hebben en/of die bijzondere mensen uit hun leven willen herdenken;
- groepen die om educatieve redenen een begraafplaats bezoeken;
- landelijke en plaatselijke groeperingen die zich bezighouden met de sociaal-culturele waarde van de begraafplaats. Dit zijn zaken als inventarisatie van grafmonumenten, genealogisch onderzoek en funeraire kunst.



Gezicht vanaf grafheuvel Gemeentelijke begraafplaats Soestbergen, Utrecht

De omvang van deze markt is moeilijk in te schatten. Op een directe manier zijn er meestal niet veel mogelijkheden in de vorm van entree- of parkeergelden. Activiteiten die wel direct geld opbrengen zijn meer recreatief van aard (horeca) en behoren als zodanig niet tot de bedrijfsvoering van een begraafplaats. Wij gaan hier voorbij aan de mogelijkheid dat een begraafplaats participeert in een nabij gelegen restauratieve gelegenheid waar koffietafels e.d. kunnen worden geserveerd, hetgeen overigens een onderdeel kan zijn van de primaire functie van de begraafplaats.

1) Voorbeelden zijn: „Dodeakkers: kerkhoven, begraafplaatsen, grafkelders en grafmonumenten in Nederland", C. van Raak, 1996, Arbeiderspers en „Tot in de eeuwigheid", S. van der Hoek, Spectrum

Het genereren van directe inkomsten uit andere activiteiten dan de primaire functie lijkt daarom in de meeste gevallen niet mogelijk.

Voorbeeld van het "verzilveren" van de parkfunctie:
De openbare functie van de begraafplaats kan binnen het totale gemeentelijke groenvoorzieningspakket een belangrijke plaats innemen. Feitelijk is voor deze functie de gemeente via haar burgers indirect "klant" van de begraafplaats. Momenteel wordt daar in veel gemeentelijke begrotingen niet direct rekening mee gehouden, maar de gemeente kan de mogelijkheid overwegen om een deel van het budget voor groenvoorzieningen toe te kennen aan de begraafplaats. Anders gezegd, een deel van de onderhoudskosten van de begraafplaats komt niet ten laste van de begraafplaats maar ten laste van het openbaar groen. Feitelijk is er dan sprake van een zekere areaaluitbreiding waarbij het budget voor de groenvoorziening zou moeten worden verhoogd om het toegekende budget per vierkante meter groen en daarmee de kwaliteit van het onderhoud op niveau te houden.

Ook de voorzieningen van een begraafplaats, zoals ontsluitingswegen, parkeervoorzieningen en watergangen, kunnen ten dienste staan van andere activiteiten dan alleen van de begraafplaats. In dat geval kan ook voor deze infrastructuur een andere toerekening plaatsvinden. De kosten komen dan niet (geheel) ten laste van de exploitatie van begraafplaatsen.

Hoewel deze benadering voor een juiste toerekening van kosten en baten belangrijk is om inzicht te verkrijgen in de mate waarin kostendekkend begraven wordt bereikt zal men in de meeste gemeenten deze vermeende "vestzak-broekzak"-financiering niet willen toepassen. Zeker in tijden van bezuiniging op andere diensten zullen de collegae in de ambtelijke organisatie grote weerstand tegen deze benadering hebben.

Een andere mogelijke inkomstenbron is een eventuele aanspraak op subsidie vanwege de monumentenwet, in het bijzonder indien zich monumentale gebouwen en/of graven op de begraafplaats bevinden. Ook dit is echter een lange en onzekere weg.

Toch betekent dat niet dat een begraafplaats geen aandacht aan de openbare en parkfunctie moet schenken. De hierboven genoemde activiteiten binnen de openbare functie van een begraafplaats hebben namelijk ook een indirecte opbrengst in de vorm van promotie en naamsbekendheid. Zoals wij hiervoor hebben geconstateerd kan dit van belang zijn in het geval er sprake is van concurrentie of van een potentieel aanzienlijke instroom bij bijzondere cultuurhistorische en/of ecologische waarde van de begraafplaats.

De marktpartijen
Partijen die op deze markt actief zijn, zijn bijvoorbeeld:
- lokale en provinciale overheden;
- historische genootschappen.

De belangrijkste partij is veelal de gemeente zelf, bijvoorbeeld voor wat betreft de groenvoorziening en monumentenzorg.

2.6 De SWOT-analyse

SWOT staat voor Strengths, Weaknesses, Opportunities en Threats ofwel in het Nederlands: sterkten, zwakten, kansen en bedreigingen. Het is een opsomming van alles wat van belang is om rekening mee te houden bij de vaststelling van doelstellingen en activiteiten. De SWOT-analyse geeft inzicht in:
- de mate waarin de eigen doelstellingen bereikbaar zijn;
- het concurrentieel voordeel: de elementen waarop de eigen begraafplaats zich ten opzichte van de anderen onderscheid;
- de punten waarop de eigen begraafplaats achterliggen en waaraan extra aandacht moet worden besteed bij de verdere ontwikkeling van het produkten- en dienstenpakket en de organisatie.

Sterke en zwakke punten respectievelijk kansen en bedreigingen moeten ten opzichte van de concurrentie worden beschouwd. Een eigen sterk punt is vaak een zwak punt van de concurrentie en omgekeerd. Zo kan een kans vaak ook een bedreiging zijn wanneer er niet op wordt ingespeeld terwijl de concurrentie dat wel doet

---

Voorbeelden van sterkten en zwakten:
Het gaat hierbij om eigenschappen van de produkten en diensten en van de eigen bedrijfsvoering. Een aantal is in de voorgaande voorbeelden al genoemd: ligging, bereikbaarheid, parkeergelegenheid, diversiteit in graven en monumenten, historische, architectonische en groenwaarde, uitstraling, service, informatievoorziening met één-loketgedachte, combinatie met crematie en asbestemming, openstelling, contacten met marktpartijen.

Voorbeelden van kansen en bedreigingen:
Kansen en bedreigingen zijn ontwikkelingen die in de markt, dus buiten de eigen begraafplaats plaatsvinden zoals het verdwijnen van taboesfeer rondom sterven en de dood, de individualisering van wensen en behoeften mede uit hoofde van een multiculturele samenleving, toenemende welvaart, mobiliteit.

2.7 Marketing

Marktdoelstellingen

In het voorgaande is onderzocht welke behoeften en wensen op de markt leven en met welke omvang en hoe daar met een bepaald aanbod aan kan worden voldaan.
In de marktdoelstellingen wordt uiteindelijk vastgelegd welke produkten/diensten voor welke doelgroepen er zijn in welk verzorgingsgebied. Dit zijn de zogenaamde Produkt-Marktcombinaties ofwel PMC's.

Per PMC kunnen concrete doelen worden geformuleerd. Daarbij moet rekening worden gehouden met het gegeven dat een produkt of een dienst niet alleen bestaat uit de verschijningsvorm maar wordt tevens bepaald door de prijs, de promotie en de plaats (distributie).

Voorbeeld PMC op basis van de markt:
Een primair produkt van een begraafplaats is bijvoorbeeld het graf. Op een begraafplaats kunnen verschillende graven worden onderscheiden (algemeen, eigen, etc.) met verschillende tarieven. Ook kunnen verschillende markten worden onderscheiden, bijvoorbeeld mensen uit de eigen gemeente en mensen van buiten de gemeente. Bij een bijzondere begraafplaats kan ook de tweede markt interessant zijn om "te bewerken". Op deze tweede markt kan mogelijk een hoger tarief worden gevraagd en er kan bijvoorbeeld worden bepaald dat algemene graven alleen voor de mensen uit de eigen gemeente beschikbaar zijn. Op deze wijze ontstaan dus verschillende combinaties tussen produkten/diensten en markten.

De marketingdoelstellingen voor een not-for-profit organisatie kunnen veel overeenkomsten hebben met doelstellingen van profit-organisaties zoals:
- merkbekendheid, de mate waarin de klanten op de hoogte zijn van bepaalde produkten of diensten;
- marktaandeel ofwel hoeveel klanten in een bepaalde doelgroep maken inderdaad gebruik van bepaalde produkten of diensten;
- prijsacceptatie, de mate waarin de te stellen prijs aansluit bij de politieke en maatschappelijke haalbaarheid;
- imago, de mate waarin de klant ervaart dat met het produkt of de dienst tegemoet wordt gekomen aan de behoefte;

Het is belangrijk om deze PMC's met de doelstellingen eenduidig te onderscheiden en zo concreet mogelijk te bepalen omdat op basis daarvan de marketing, de organisatie en de financiële consequenties worden uitgewerkt.

Het marketingplan

Het marketingplan geeft aan op welke wijze de markt zal worden benaderd om de geformuleerde doelen te verwezenlijken: de zogenaamde marketingmix. De marketingmix bestaat in hoofdlijnen uit de vier Ps respectievelijk:

- produkt : geeft de karakteristieken van het produkt of de dienst aan waarmee de leverancier het beste op de behoefte van de klanten inspeelt. Hierbij kan worden gedacht aan produktkarakteristieken in brede zin dus inclusief service, snelheid, veiligheid, accuraatheid, etc.;

- promotie: belangstellenden informeren over de begraafplaats in het algemeen of over specifieke produkten of diensten. De wijze van promotie is belangrijk: via algemene of specifieke informatiekanalen, als folder en/of advertentie, via welke informatiedragers schriftelijk (infobulletins, huis-aan-huisbladen, krant, radio, TV).;

- plaats : geeft de wijze van distributie aan: via welke kanalen (eigen organisatie, derden) via vaste of wisselende punten (bijvoorbeeld uitvaartondernemers), op welke tijden, etc;

- prijs : bestaat uit alle kosten (tarief plus bijv. leges en administratiekosten) die een klant betaalt voor bepaalde produkten of diensten. Het tarief is afhankelijk van:
  - de marktmogelijkheden, waarbij exclusiviteit en imago in dit geval een belangrijke rol kunnen spelen. Per doelgroep (bijvoorbeeld voor mensen

buiten Amersfoort en Leusden) kan de leverancier een verschillende prijs bepalen per produkt;
- de politieke en maatschappelijke haalbaarheid: de mate waarin het produkt of de dienst van de begraafplaatsen toegankelijk c.q. betaalbaar moet zijn voor de bevolking.

Per onderdeel worden concrete actiepunten benoemd die gericht zijn op het bereiken van de marketingdoelstellingen. Een voorbeeld hiervan is de prijszetting.

De prijs voor de onderscheiden doelgroepen kan per doelgroep en/of per produkt verschillen. De prijs is afhankelijk van de mate waarin het produkt of de dienst van de begraafplaatsen toegankelijk c.q. betaalbaar moet zijn voor de doelgroep (exclusiviteit en imago van het produkt of dienst). Is de prijs onvoldoende om de kosten te dekken moeten er alternatieve financieringsbronnen zijn.



Zitbank op gemeentelijke begraafplaats Soestbergen, Utrecht

Voorbeelden van marketingplannen:
Per "marketing-P" kunnen concrete acties worden genoemd die gericht zijn op verhoging van de vraag:
Produkt:
welke nieuwe producten en/of met welke hogere service wil men gaan voeren bijvoorbeeld meer en betere asbestemmingsmoelijkheden, investeringen in groeninfrastructuur waarbij een hoger segment graven kan worden aangeboden, ver- of nieuwbouw van de aula met een binnencolumbarium, gedenkzuil en beperkte cateringmogelijkheden;
Promotie:
(jaarlijkse) uitnodiging van de pers om maatschappelijke ontwikkelingen en de rol van de begraafplaats daarin, toe te lichten, informatie (laten) opnemen in brochures van gemeente, en VVV, inrichting van een expositieruimte, faciliteiten bieden voor bijeenkomsten van maatschappelijke groeperingen, en scholen;
Plaats (distributie):
regelmatig bijeenkomsten met ondernemers, pastores en andere religieuze leiders, medische instellingen, bejaarden- en verpleeghuizen en maatschappelijke groeperingen over lokale problemen bijvoorbeeld op het gebied van vervoer, openbare faciliteiten, administratieve verwerking etc., kortom over allerlei onderwerpen waarvoor zij afhankelijk zijn van de gemeente;
Prijs:
bieden van totaalpakket tegen gereduceerde prijs, reserveringsmogelijkheden, mogelijkheden voor verschillende graftermijnen.

---

2) Ook de marketing ontwikkelt zich. De vier P's zijn verder aangevuld met andere P's zoals Personeel, Prestaties, etc. en met de zogenaamde S'en (bijvoorbeeld Service, Snelheid). Om een plan niet nodeloos ingewikkeld en onoverzichtelijk te maken, werken wij alleen de vier basis-P's uit.

3 Organisatie

Zoals in hoofdstuk één aangegeven worden de produkten en de diensten (het aanbod) voortgebracht door een organisatie en moet tevens worden gekeken naar de financiële (on)mogelijkheden.



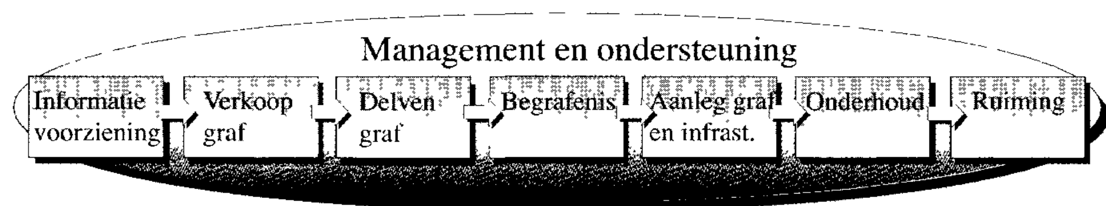
Figuur 3.1 De organisatie realiseert het aanbod

Dit hoofdstuk gaat in op activiteiten en taken die moeten worden uitgevoerd om het vastgestelde produkt- en dienstenaanbod en het daarbij behorende marketingplan te kunnen realiseren.

3.1. Beschrijving van werkprocessen op een begraafplaats

Grofweg kunnen we de volgende taken onderscheiden:
- klantcontacten voor informatieverstrekking, klachtenafhandeling, toezicht;
- klantcontacten bij verkoop en dienstverlening;
- produktie (grafdelven, groenaanleg, etc.) en onderhoud;
- administratie;
- management.

Deze activiteiten vormen samen ook het totale produktieproces van een begraafplaats:



Figuur 3.2 Het primaire werkproces van een begraafplaatsorganisatie

Op deze wijze wordt inzichtelijk hoe verschillende activiteiten op een begraafplaats in relatie tot elkaar staan.

Elke schakel moet op de volgende zijn afgestemd in tijd en in kwaliteit om uiteindelijk het gewenste eindprodukt met de gewenste kwaliteit (inclusief tijdigheid, service, etc) te kunnen leveren.

3.2. Elementen van een organisatie op de begraafplaats

De werking van een organisatie wordt met name bepaald door de volgende elementen:



Om te komen tot een organisatie die gericht is op het uitvoeren van die activiteiten en daarmee het bereiken van de doelstellingen kunnen de volgende stappen worden uitgewerkt:

1) beschrijving van de benodigde activiteiten
2) beschrijving van de huidige structuur (hoeveel mensen, welke functie), inclusief de inbedding in de gemeentelijke organisatie voorzover van belang voor de besluitvorming;
3) beschrijving van de huidige bedrijfsprocessen;
4) beschrijving van de voor- en nadelen van de huidige structuur c.q. sterke en zwakke punten (SWOT!) met een karakterisering van de structuur (plat en marktgericht of log en hiërarchisch) en de verschillen tussen beschikbare en benodigde kwantitatieve en kwalitatieve capaciteiten van de medewerkers;
5) formuleren van concrete doelstellingen voor verbetering (bijvoorbeeld klantgerichtheid, produktiviteitsverhoging, reductie ziekteverzuim);
6) formuleren van benodigde verbeteringen om doelstellingen te bereiken (managementinformatie, verschuiving taken en bevoegdheden, investeringen, opleidingen, kwaliteits- en milieuzorg).

Het uitgangspunt voor de inrichting van de organisatie is wederom de kwaliteit van de gewenste producten en diensten. Immers dit is bepalende voor de mate waarin deze producten en diensten aansluiten op de vraag. Deze aansluiting is weer noodzakelijk om de beoogde doelstelling (missie) te bereiken.

Voorbeeld van een keuze voor een PMC en de gevolgen voor de organisatie:
In het algemeen zijn alle produkten en diensten beschikbaar voor alle burgers. Enkele specialisaties en niches worden echter veelal ontwikkeld voor specifieke doelgroepen. Zoals in het voorgaande werd gesteld, vergen sommige klanten speciale aandacht en begeleiding. Dit is een combinatie van een bijzondere dienstverlening (produkt) die voor een beperkt aantal mensen (markt) beschikbaar moet zijn.

Waarom is het nodig om deze specifieke PMC te onderkennen? Het produkt onderscheidt zich uiteindelijk niet in vorm of tarief. Toch is het nuttig deze specifieke PMC te onderscheiden in verband met de gevolgen voor de opbouw en de ontwikkeling van het personeel en de organisatie. Om deze bijzondere begeleiding te kunnen leveren is namelijk specifieke kennis, ervaring in sociale vaardigheid nodig. Het is kostbaar om alle medewerkers deze vaardigheid bij te brengen via werving en selectie, opleiding, persoonlijk ontwikkelingstraject, etc. Vandaar dat deze dienstverlening vaak wordt geleverd door één of enkele medewerkers die erin zijn gespecialiseerd. Dit moet dus specifiek in het opleidingsplan van de organisatie worden opgenomen. Daarnaast heeft het gevolgen voor de organisatie. De medewerker die deze taak in zijn/haar pakket heeft kan andere taken minder doen in verband met het beslag aan tijd op vaak specifieke momenten (weekends, avonden). Dit betekent dat daardoor andere medewerkers van de "algemene" taken relatief meer moeten doen.

3.3. Marktgericht kunnen werken

Niet alle beschreven mogelijkheden zijn voor elke begraafplaats even relevant en bovendien moeten veranderingen in de bedrijfsvoering altijd ten dienste staan om uiteindelijk de primaire functie van de begraafplaats te verbeteren. Belangrijke bepalende factor is daarbij de ruimte die de gemeente aan de begraafplaats wil geven om eigen beleid hiervoor te ontwikkelen en te realiseren. Dit betekent dat de begraafplaatsen een relatief onafhankelijke positie binnen de gemeentelijke organisatie dienen te hebben met een eigen resultaatverantwoordelijkheid. De organisatie moet daarbij de mogelijkheden en de capaciteit krijgen om marktgericht te kunnen werken. Dit betreft met name de bevoegdhedenstructuur en de capaciteiten die binnen de organisatie beschikbaar zijn.

Twee voorbeelden van de relatie tussen bevoegdheden en de daaruit voortvloeiende eisen aan de organisatie :

1) Belangrijk bepalend element binnen de organisatie is het management. Vooral binnen gemeentelijke organisaties is er vaak sprake van een onduidelijke verdeling van bevoegdheden en verantwoordelijkheden. Om markt- en klantgericht te kunnen inspelen op de vraag en de marktontwikkelingen is een relatief onafhankelijke positie nodig van management.

   Een dergelijke positie vraagt van het management een zelfstandig inzicht met het vermogen zelfstandig te handelen binnen aangegeven kaders. Daarnaast moet de manager vorm kunnen geven aan de specifieke wijze van werken en dienstverlening op een begraafplaats: het vraagt zowel zakelijke als emotionele betrokkenheid van de medewerkers en de leiding.

2) Om een financiële strategie te kunnen ontwikkelen is financiële kennis en inzicht nodig. Indien dat ontbreekt is dat een zwak punt waar aandacht aan moet worden geschonken alvorens met het volgende hoofdstuk verder te kunnen gaan.

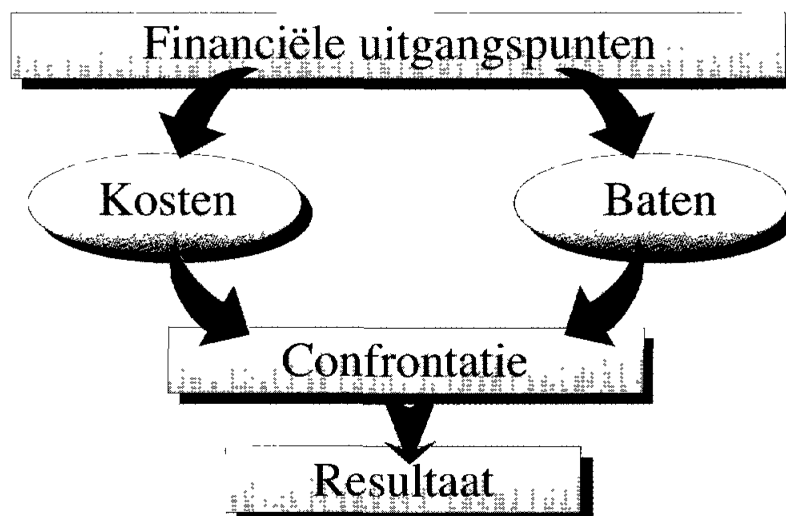
Het blijkt dat wanneer binnen de gemeentelijke organisatie "één loket" verantwoordelijk is voor alle zaken met betrekking tot de begraafplaats (informatievoorziening, afspraken maken, facturering en administratie) dit in de praktijk betere mogelijkheden biedt om beter op de marktontwikkelingen in te spelen en klantgericht te werken. Indien binnen een kleine gemeente de omvang van de werkzaamheden daarvoor niet groot genoeg is, kan mogelijk worden aangesloten bij een andere "business unit" met eigen volle verantwoordelijkheid. Een en ander is uiteraard afhankelijk van de mogelijkheden die de organisatiestructuur daarvoor biedt.

Voorbeeld van bevoegdheden van het management:
In deze notitie zijn mogelijkheden beschreven om bijzondere waarden van de begraafplaats te vergroten en te promoten. Dit moet ook passen binnen de visie, de missie die de begraafplaats moet realiseren.
Het management moet als eerste deze visie ondersteunen en bij voorkeur het voortouw nemen bij de ontwikkeling van een dergelijke visie. Vervolgens moet het management voldoende bevoegdheden hebben en zelf over het benodigde budget kunnen beschikken om:
- het dienstenpakket met relatief kleine extra diensten uit te breiden;
- samenwerking met lokale ondernemers en andere betrokken marktpartijen te realiseren;
- de medewerkers op te leiden en te begeleiden om de gewenste kwaliteit te leveren.

---

4. Financiële uitgangspunten

In hoofdstuk twee is de vraag in kaart gebracht en gekeken naar de afstemming van de vraag met het aanbod van de begraafplaatsen. In dit hoofdstuk gaan wij in op de financiële uitgangspunten van een begraafplaats en de mogelijkheden die deze uitgangspunten bieden om te komen tot een goede bedrijfsvoering en kostendekkend begraven.



Figuur 4.1 De financiële uitgangspunten

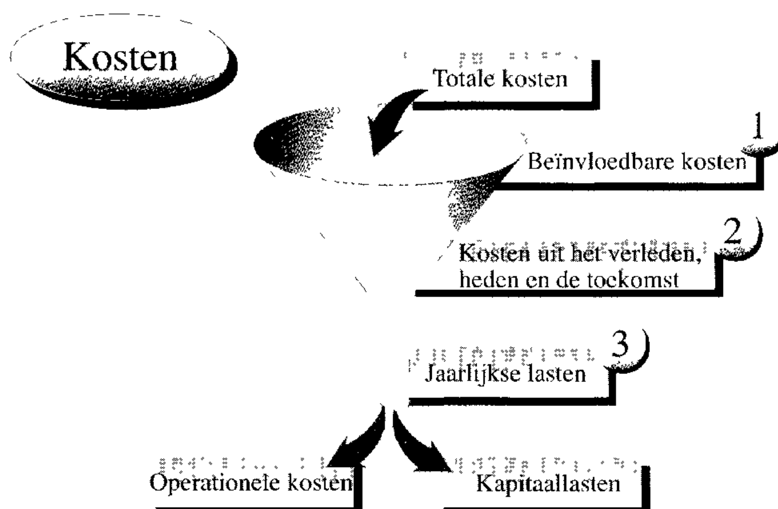
4.1 De kosten van de begraafplaats

De vertroebeling van de financiële situatie ontstaat door twee redenen:

- een aantal niet door het management beïnvloedbare kosten, zoals gemeentelijke overheadkosten, worden toegerekend. Deze kosten zouden in een marktconforme situatie niet op de exploitatie drukken. Het streven naar een kostendekkendheid wordt daarmee een soms irreële doelstelling:
- een mix van opbrengsten en kosten uit het verleden, heden en toekomst wordt in een bepaald jaar meegeteld in de confrontatie tussen opbrengsten en baten. Daardoor is het werkelijke effect van beleidsbeslissingen, investeringen en de bedrijfsvoering feitelijk niet zichtbaar.

Wanneer er een reële kostentoerekening plaatsvindt en voorzieningen worden getroffen voor verplichtingen die in het verleden zijn aangegaan, zal ons inziens duidelijk worden dat het kostendekkend begraven, en in veel gevallen een kostendekkende begraafplaats, veel dichterbij is dan het op basis van het bekende financiële plaatje lijkt te zijn. Het is daarna een kwestie van het volledig uitnutten van de mogelijkheden in de markt. Samenwerking met omliggende begraafplaatsen en gemeenten, crematoria en uitvaartondernemers kan daarbij leiden tot een optimale afstemming tussen vraag en aanbod en een goede prijs-kwaliteitverhouding.

De totale kosten van een begraafplaats worden zodanig uitgesplitst dat inzicht ontstaat in de kosten die toerekenbaar aan de huidige bedrijfsvoering van de begraafplaats.



Figuur 4.2 De berekening van de jaarlijkse kosten

Voor de uitsplitsing van de kosten moeten drie stappen worden doorlopen die in de figuur zijn aangegeven. Deze drie stappen kunnen in het kort als volgt worden beschreven:

Stap 1 Beïnvloedbare kosten

In hoofdstuk drie zijn de werkprocessen en de organisatie van de begraafplaatsen aan de orde geweest. Alleen de kosten die worden gemaakt ten behoeve van deze werkprocessen zijn beïnvloedbaar voor (het management van) de begraafplaats. Beïnvloedbaar zijn de operationele kosten en (op termijn) de kapitaallasten. Dit geldt ook voor de ondersteuning die de gemeentelijke organisatie levert aan de begraafplaats. Als het goed is kan het management van de begraafplaats zelf bepalen wat de omvang en de kwaliteit van die ondersteuning is.

Voorbeeld beïnvloedbare overhead:
Tegenover de doorberekende overhead moeten werkelijk geleverde diensten staan zoals beleidsontwikkeling, personeelszaken, automatisering en administratie. Voor deze diensten dienen de kosten te worden toegerekend die een bedrijf als de begraafplaats zou hebben als de diensten zelf worden uitgevoerd dan wel worden ingekocht op de "markt".

De niet beïnvloedbare kosten worden door anderen gemaakt voor geheel andere produkten en diensten die niets met de begraafplaats te maken hebben, maar wel worden toegerekend aan de begraafplaatsen. Er worden geen activiteiten ten gunste van de produkten en diensten van de begraafplaats mee uitgevoerd.

Deze "overhead" dient bij de afweging van kostendekkendheid van de begraafplaats niet te worden meegerekend. Als deze overhead om procedurele redenen toch moet worden doorbelast, dan dient dit als afzonderlijke post te geschieden. Deze post moet zo mogelijk worden opgenomen na het financiële resultaat uit het verschil tussen de opbrengsten en beïnvloedbare kosten.

Voorbeeld niet beïnvloedbare overhead:
De kosten voor het bestuurlijke apparaat en de ambtelijke ondersteuning zijn niet beïnvloedbaar door het management van de begraafplaats. Dit zijn de zogenaamde "overheidskosten" die bij een vergelijkbare private onderneming niet voorkomen. Uiteraard is het zo dat een begraafplaats er naar kan streven meer dan kostendekkend te begraven om zo (een deel van) deze "overheidskosten" ook te dekken.

Het resultaat van de splitsing tussen beïnvloedbare en niet beïnvloedbare kosten is een overzicht van alle kosten die van belang zijn voor de begraafplaats.

Voorbeeld kostentoerekening:
Met de invoering van produktbegrotingen moet het beter mogelijk zijn om in de gemeente een dergelijke vergelijking met de markt te maken. Een verdergaande vorm van overheadberekening is facility management. De doorbelasting gebeurt dan niet via een algemeen opslagpercentage maar feitelijk per geleverd produkt. Dit kan bijvoorbeeld een beleidsplan of een marktonderzoek zijn voor de begraafplaats van een beleids- of bestuursondersteunende afdeling. Een ander voorbeeld is de ondersteuning in een wervingsprocedure. Als een personeelsfunctionaris vijf dagen aan werving en selectie voor een bepaalde vacature besteedt, wordt hiervoor een bepaald bedrag ten laste van de begraafplaatsen gebracht. Indien er geen vacature is wordt dus ook niet betaald voor werving en selectie. Dit deel van de overhead is daarom in principe beïnvloedbaar door het management, vooral als zij ook nog de keuze krijgt om een wervings- en selectieprocedure niet meer door P&O te laten doen maar door een gespecialiseerde private marktpartij.

Stap 2 Kosten uit het verleden, het heden en de toekomst

De beïnvloedbare kosten kunnen wij onderverdelen in kosten uit het verleden, het heden en de toekomst. "Kosten uit het verleden" is een term die wordt gebruikt voor kosten die wel op dit moment worden gemaakt maar die worden veroorzaakt door in het verleden aangegane verplichtingen.

---

3) De verdeling tussen beïnvloedbare en niet beïnvloedbare kosten is niet gelijk aan de. in bedrijfseconomische termen, directe en indirecte kosten. Directe kosten zijn rechtstreeks toewijsbare kosten voor één produkt of dienst. Indirecte kosten zijn niet direkt gerelateerd aan een produkt of dienst van de begraafplaatsen. Indirecte kosten zijn bijvoorbeeld kosten voor management, huisvestingslasten en overhead.
Zoals uit de voorgaande voorbeelden blijkt is overhead voor een deel beïnvloedbaar, terwijl het niet direct toewijsbaar is aan een produkt of dienst van de begraafplaatsen.

Voorbeeld van kosten uit het verleden:
Veel begraafplaatsen hebben oude graven met oude grafrechten. De onderhoudsrechten zijn in het verleden afgekocht door de rechthebbenden. Deze inkomsten zijn in het geheel als baten in het jaar van ontvangst genomen. In de jaren daarna heeft de begraafplaats verplichtingen om de graven in stand te houden en te onderhouden, zonder dat daar inkomsten tegenover staan. Vooral indien veel eeuwigdurende of langlopende contracten zijn afgesloten, belasten deze onderhoudskosten onevenredig de exploitatie terwijl de inkomsten in het verleden in de algemene middelen van de gemeente zijn opgenomen.

Om beter grip te krijgen op deze kosten uit het verleden zijn de volgende activiteiten nodig:
- inventarisatie van de oude rechten;
- actief aanschrijvingsbeleid;
- inventarisatie van graven met cultuur-historische waarde;
- ruiming en heruitgifte van de graven zonder cultuur-historische waarde waarvan de grafrechten verlopen zijn.

Voorbeelden van gevolgen door een (te) passief aanschrijvings- en ruimingsbeleid:
Er zijn voorbeelden van begraafplaatsen waarbij er op één begraafplaats duizenden graven zijn waarvan de rechten reeds zijn vervallen. Gevolgen:
- de begraafplaats mist hierdoor inkomsten omdat niet voor verlenging is betaald. Het gemis aan inkomsten beloopt dan al gauw jaarlijks vele honderdduizenden guldens;
- het geeft bovendien extra kosten, namelijk de kosten die voor het onderhoud worden gemaakt;
- Spoedige ruiming nadat de rechten zijn vervallen verhoogt de omloopsnelheid van de beschikbare ruimte en houdt de begraafplaats beperkt qua oppervlakte;
- dit laatste beperkt weer de onderhoudskosten van de infrastructuur van de totale begraafplaats.

Voor graven waarvan de rechten niet verlopen zijn, moet een onderhoudsreserve worden gevormd, waaruit de jaarlijkse onderhoudskosten kunnen worden gedekt. Huidige inkomsten voor toekomstige onderhoudskosten moet aan de reserve worden toegevoegd.



Ruiming grafveld op gemeentelijke begraafplaats Kerkhoflaan, 's-Gravenhage

Voorbeeld onderhoudskosten door verplichtingen uit het verleden:
Een begraafplaats heeft 1000 graven waarvan in het verleden door het toenmalige management de verplichting op zich is genomen het onderhoud te verzorgen. Uitgaande van gemiddeld *f* 100,- aan onderhoudskosten per graf per jaar, drukken dus *f* 100.000,- jaarlijks op de exploitatie van de begraafplaats zonder dat hier opbrengsten tegenover staan.

De kosten die per jaar zullen moeten worden gemaakt voor de duur dat het graf nog zal bestaan, kunnen worden gekapitaliseerd. Hiervoor kan dan een voorziening worden getroffen waaruit deze kosten jaarlijks kunnen worden gedekt. Deze voorziening dient in principe te worden gefinancierd vanuit de algemene middelen. Immers de inkomsten zijn in het verleden ook aan de algemene middelen toegevoegd.

Het voordeel van een voorziening voor jaarlijkse onderhoudskosten is, dat beslissingen over investeringen en uitbreiding van het diensten- en produktenpakket de kosten voor huidige en toekomstige vraag betreffen, waartegenover ook toekomstige inkomstenbronnen staan. Door de kosten uit het verleden en het heden te scheiden worden de problematiek van kostendekkend begraven en de daarvoor te nemen beslissingen inzichtelijker.

Wanneer de kosten op de wijze zoals beschreven in deze stap worden uitgesplitst ontstaat een beeld van de totale lasten voor de begraafplaats die op een bepaald jaar betrekking hebben.

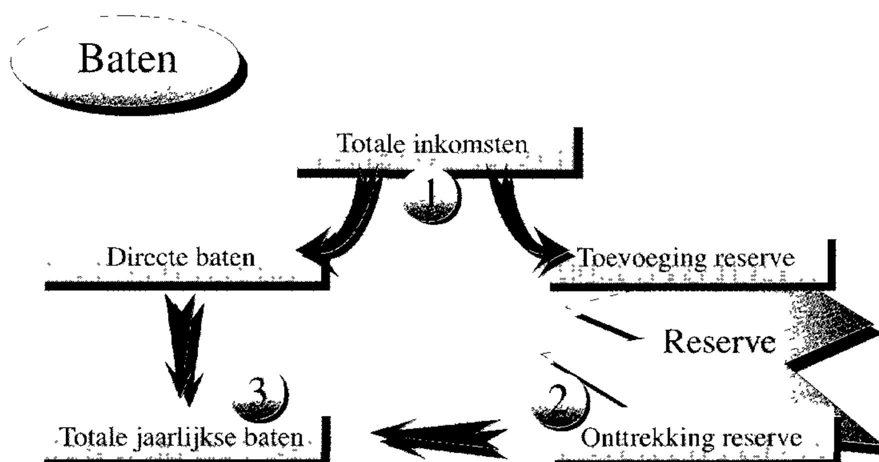
Stap 3 Operationele kosten en kapitaallasten

De jaarlijkse lasten splitsen wij uiteindelijk in kapitaallasten en operationele kosten. *Kapitaallasten* hebben betrekking op rente en afschrijvingskosten voor investeringen. Onder investeringen verstaan wij zaken die een langere gebruiksduur dan één jaar hebben. Ook groot onderhoud kan hieronder vallen indien hiervoor vooraf geen reserve is opgebouwd.

Operationele kosten worden gemaakt voor de korte termijnactiviteiten, zoals salariskosten, groen- en andere materiaalkosten voor jaarlijks onderhoud van graven en infrastructuur, kantoorbenodigdheden. Nadat de hoogte van elke kostenpost bekend is, kan de doelmatigheid en effectiviteit van de kosten worden getoetst. Dit gebeurt aan de hand van een analyse van de werkprocessen en de daarbij beschikbare normen en kengetallen, zoals in het vorige hoofdstuk besproken. In bijlage 2 beschrijven wij de kapitaallasten en de operationele kosten meer in detail.

4.2. Baten van een begraafplaats

De baten in een bepaald jaar worden in drie stappen berekend:



Figuur 4.3 De berekening van de jaarlijkse baten

Stap 1: opsplitsing inkomsten in een jaar

Zoals in de volgende figuur weergegeven kunnen de inkomsten die in een bepaald jaar worden verkregen worden opgesplitst in twee delen, namelijk:

- baten voor de diensten die ook het lopende jaar worden verzorgd, bijvoorbeeld begraafrechten voor het grafdelven, eventuele extra inkomsten voor grafaanleg, verhuur van condoléance en aularuimte, catering, vergunningverlening, jaarlijkse bijdragen voor onderhoud en de bijdrage van de gemeente voor de parkfunctie van de begraafplaats;
- toevoeging aan de voorziening voor kosten van toekomstige diensten. Veelal zijn dit met name grafrechten en de onderhoudsopbrengsten die worden toegevoegd aan een voorziening. Of grafrechten moeten worden ingebracht in een voorziening is afhankelijk van de mate waarin de kapitaallasten van een grafveld gelijk lopen met de ingebruikname van het grafveld.

Stap 2: Onttrekking aan de reserve

In het verleden zijn verplichtingen aangegaan die in het lopende jaar moeten worden nagekomen. In het verleden is uit de toenmalige inkomsten voor de overeenkomstige verplichtingen geld aan de reserve toegevoegd. Dat geld kan nu als bate worden genomen om daarmee de kosten te dekken van de verplichte activiteiten.

Stap 3: Optellen van totale baten

De baten in een bepaald jaar zijn de directe baten die worden verkregen voor activiteiten in het lopende jaar zoals in stap 1 bepaald.

Daarnaast kan als baten voor het lopende jaar worden beschouwd de onttrekking aan de voorziening voor de dekking van kosten van de activiteiten voor in het verleden aangegane verplichtingen, bijvoorbeeld onderhoud van bestaande graven.

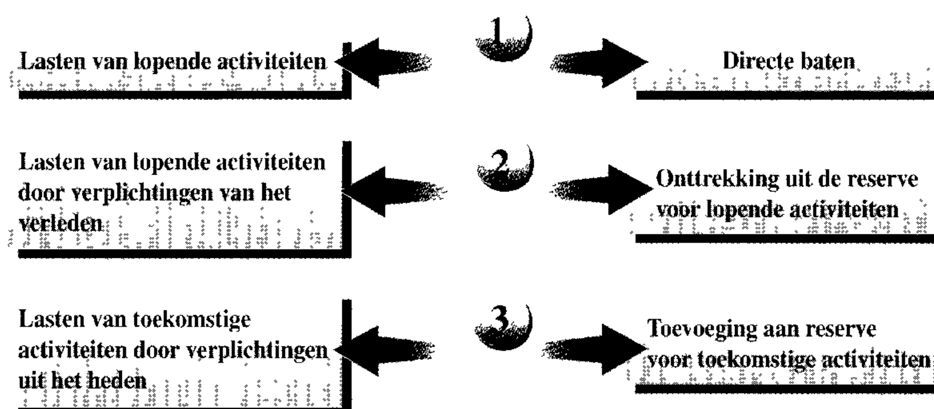
4.3 Confrontatie baten en lasten

Voor een confrontatie van baten en lasten is het nodig om beiden op eenzelfde noemer te brengen. Als uitgangspunt nemen wij daarvoor de baten en lasten binnen één kalenderjaar.

Voor een kostendekkende begraafplaats op korte termijn, in het lopende jaar, moeten:
- de operationele kosten en de kapitaallasten van dit jaar, niet hoger zijn dan de baten van dit jaar;
- de onttrekking van de reserve voldoende zijn om de verplichtingen te dekken die in het verleden zijn aangegaan en nu tot activiteiten en dus tot lasten leiden.

Voor een kostendekkende begraafplaats op de langere termijn moeten de lasten in de toekomst niet hoger zijn dan de baten in de toekomst. Daarvoor is een goed gebruik van de reserve van belang. De reserve moet voldoende zijn om alle lasten van toekomstige activiteiten te dekken die nodig zijn om aan verplichtingen te voldoen die in het verleden zijn aangegaan.

De volgende balans moet daarom worden opgemaakt:



Figuur 4.4 De confrontatie tussen kosten en baten

Met deze confrontatie is ook een totaal exploitatie-overzicht te maken. Dit is opgenomen in bijlage 1.

4.4 Kostentoerekening per PMC

Voor een aantal werkprocessen en activiteiten op een begraafplaats is het mogelijk exact te berekenen wat een dergelijke activiteit kost. Dan is het ook mogelijk om tot een kostenvergelijking te komen met andere (markt)partijen.

De activiteiten op een begraafplaats zijn voor een groot deel direct gekoppeld aan een bepaalde dienst (begraven, beheer, onderhoud, etc.). Indien het om totale produkten of diensten gaat is het soms mogelijk om tot een kosten-batenanalyse per PMC te komen. Voor de zogenaamde vaste kosten (bijvoorbeeld kapitaallasten) zal dan moeten worden ingeschat hoe vaak in een bepaald jaar de dienst zal worden uitgevoerd. Voor personeel kan op basis van urenstaten een inschatting van de te besteden tijd worden gegeven.[4]

---

[4] Het is overigens een bekend gegeven dat urenstaten niet altijd nauwkeurig worden ingvuld. Wanneer ze over een langere periode worden geanalyseerd, met daarbij eventueel een gesprek met de betreffende medewerkers over de werkprocessen, is veelal een goed inzicht in de gang van zaken te krijgen.

Voorbeeld:
De dienst Stadsbeheer van de gemeente Utrecht heeft de volgende invulling gegeven:

PMC	Grafdelven		Coördinatie		Administratie		Totale kosten
	min.	kosten *f* 57,00	min.	kosten *f* 91,00	min.	kosten *f* 57.00	
Alg. gr. 10 jr.	340	*f* 325,00	30	*f* 45,50	35	33.25	*f* 403,75
Alg. gr. 20 jr.	500	475,00	30	*f* 45,50	35	33.25	553,75
Nieuwe aankoop	485	460,75	30	*f* 45,50	35	33.25	539,50
Bijzetting	600	570,00	45	*f* 68,25	60	57.00	695,25
Kindergraf alg.	225	213,00	30	*f* 45,50	35	33.25	291,75
Islamitisch gedeelte							
Alg. gr. 10/20 jr	600	*f* 570,00	60	*f* 91,00	45	*f* 42.75	*f* 703,75
Nieuwe aankoop	1100	*f* 1.045,00	120	*f* 182,00	75	71.25	1.298.25

Kostentoerekening naar diverse grafsoorten in Utrecht (Cijfers uit 1993)

De activiteiten houden o.a. het volgende in:
- het grafdelven is inclusief het ruimen van oude overblijfselen;
- de coördinatie is het werk van de bedrijfsleider/opzichter en betreft de aansturing van de medewerkers, de klantcontacten en het toezicht op de plechtigheid;
- de administratie verzorgt de planning, het toezenden van een informatieset, de registratie en beantwoordt vragen.

De gemiddelde tijdsbesteding is inclusief 15% onvoorzien.

De verschillen van het grafdelven tussen de verschillende grafsoorten kunnen als volgt worden verklaard:
- een algemeen graf van 20 jaar vergt meer werk, aangezien de vraag kleiner is moet het graf tussentijds worden dichtgemaakt dan bij algemene graven die voor 10 jaar zijn uitgegeven;
- een bijzetting in een familiegraf duurt relatief lang omdat het monument wordt verwijderd;
- een kindergraf kost minder tijd omdat het kleiner is en hierbij ook zelfwerkzaamheid vaker voorkomt zowel in het grafdelven als in de regie van de begrafenis.

Voor de tweede en derde bijzetting wordt minder tijd berekend.
Een bijzetting kost meer tijd qua coördinatie en administratie omdat hierbij overboekingen naar andere rechthebbenden moeten plaatsvinden en eigendomsbewijzen opnieuw worden uitgegeven. Voor alle activiteiten geldt dat Islamitische graven meer tijd kosten omdat meer specifieke eisen worden gesteld door de nabestaanden waarbij tevens sprake is van een relatief geringere vraag.

Naast bovenstaande normen voor de grafuitgifte heeft Dienst Stadsbeheer normen voor het jaarlijkse onderhoud van graven, monumenten en infrastructuur. De normen zijn gebaseerd op eigen ervaring en de IMAG-normen. De toerekening van verschillende activiteiten aan deze diensten kan op dezelfde wijze worden gedaan. Mede met dit inzicht heeft deze dienst in 1993 berekent dat de kosten voor het onderhoud (onkruid en bladvrij houden) aan de graven en het omliggend groen (gras) jaarlijks kunnen worden gehalveerd door de omvorming naar een ander ecologisch model. De kosten hiervoor bedroegen in 1993 respectief *f* 226.600,- (4120 uur) en *f* 49.335,- (900 uur). De investering die voor de omvorming nodig was bedroeg circa *f* 100.000,- (eenmalig). Daarmee zouden de kosten terug kunnen naar uiteindelijk respectievelijk *f* 100.100,- (1820 uur) en *f* 22.000,- (400 uur) per jaar.

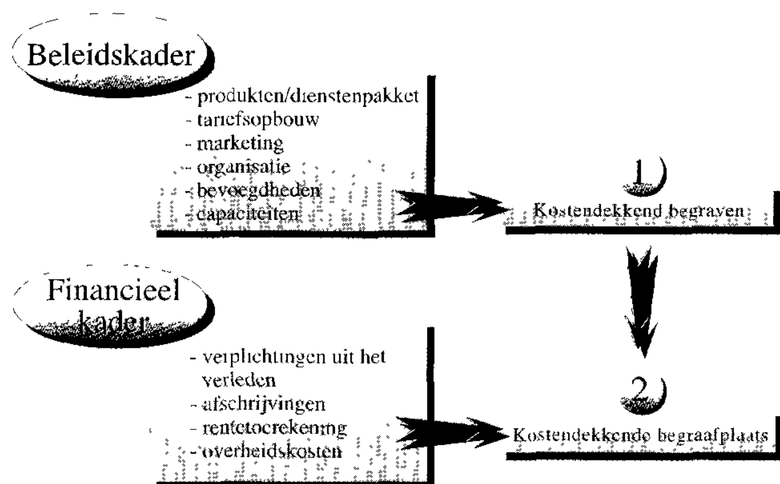
Soms blijkt uit de kostentoerekening dat de kostendekkendheid voor een bepaalde PMC niet mogelijk is omdat de werkelijke kosten hoger zijn dan klanten willen of kunnen betalen. Dan kan worden bekeken of dit produkt of deze dienst nog moet worden blijven uitgevoerd. Ingeval de betreffende dienst een belangrijk onderdeel vormt van de totale dienstverlening dan kan worden besloten om een deel van de kosten van deze dienst te dekken door hogere tarieven voor andere diensten te vragen. Een dergelijke verschuiving van inkomsten moet niet plaatsvinden ten koste van de voorziening omdat daarmee in de toekomst weer een "erfenis uit het verleden" zal ontstaan.

4.5. Gemeentelijke beleids- en financieel kader

Elke gemeente bepaalt op basis van de eigen politieke en maatschappelijke omstandigheden het inhoudelijke beleid met betrekking tot producten, tarieven e.d. Daarnaast kan de gemeente, binnen de kaders die zijn vastgelegd in de comptabiliteitseisen, zelf het eigen financiële beleid bepalen met betrekking tot bijvoorbeeld afschrijvingen, rentevergoedingen, reserves en voorzieningen en kostentoerekeningen.

De keuzes die worden gemaakt bepalen de mate waarin kostendekkend begraven en een kostendekkende begraafplaats kan worden gerealiseerd.

Dit hoofdstuk is begonnen met de vraag in hoeverre de gewenste produkten en diensten financieel haalbaar zijn, met andere woorden of ze kostendekkend zijn.
De gemeente zal dan een beleid kunnen formuleren omtrent de lijkbezorging in het algemeen en de begraafplaats in het bijzonder: een beleid waarin de gemeente de produkten en de diensten en daarmee de positie van de begraafplaats vastlegt.



Figuur 4.5 Twee stappen tot een kostendekkende begraafplaats

Daarnaast zal de gemeente moeten aangeven in hoeverre zij de begraafplaats als geheel minimaal budgetneutraal wil exploiteren. Daarvoor zijn mogelijk aanpassingen nodig op het financieel beleid van de gemeente in reservevorming, afschrijvingen, overhead etc.

Voorbeeld beleid en financieel kader:
Het treffen van voorzieningen voor aangegane verplichtingen uit het verleden, betekent een eenmalige maar relatief substantiële aanslag op de begroting en/of de gemeentelijke reserves. Daarmee kan een belangrijk deel van de algemene reserve zijn gemoeid. Die ruimte moet de gemeente willen maken.

Daarnaast kan men de begraafplaats niet meer gebruiken om een belangrijk deel van de overhead te dekken zonder dat hier tegenover concrete diensten aan de bedrijfsvoering van de begraafplaatsen worden geleverd. Indien een gemeente dit niet wil, kan men de begraafplaats feitelijk niet verplichten kostendekkend te werken. Gezien de huidige druk vanuit de markt en de toenemende concurrentie is het niet mogelijk om de tarieven te blijven verhogen zodanig dat de kwaliteit-prijsverhouding uit balans raakt.

Wanneer de markt het toelaat is het misschien mogelijk dat een meer dan kostendekkende doelstelling kan worden nagestreefd. Het is wettelijk toegestaan voor publieke diensten om de kosten tot 105% te dekken.



Graven op gemeentelijke begraafplaats Setwerderhof, Groningen

Dit maximum geldt voor het saldo van een negatief resultaat op een begraafplaats en bijvoorbeeld een positief resultaat van andere diensten zoals een crematorium (art. 272 en 277, met inachtneming van art. 279 gemeentewet). In het geval van een dergelijke "saldering" van de resultaten is het veelal beter om de exploitatie van de lijkbezorging in één geheel te zien. Dit om te voorkomen dat een gescheiden exploitatie leidt tot moeilijke fictieve toerekeningswijzen van kosten en/of opbrengsten. Bij verzelfstandiging of privatisering is toerekening van kosten en/of dekking (evt. winst) vrij.

Indien het inderdaad mogelijk is om meer dan de kosten te dekken kan de gemeente in principe vrij over deze "winsten" beschikken en deze toevoegen aan de algemene middelen. Omdat een bedrijf altijd te maken heeft met onvoorziene risico's is het vanuit bedrijfseconomisch standpunt echter belangrijk om een reserve op te bouwen zodat de gemeente ervan verzekerd kan zijn dat ook in de toekomst geen overwacht beslag zal worden gelegd op de gemeentelijke gelden.

Op basis van het beleid en met als uitgangspunt een gezonde financiële bedrijfsvoering kunnen ook de juiste beslissingen worden genomen over benodigde investeringen, de personele en organisatorische opzet. markttechnische benadering en samenwerking/privatisering of sluiting. In het volgende hoofdstuk gaan wij op de laatste twee aspecten nader in.

5. Op afstand van de gemeente

In een groot aantal gemeenten speelt de discussie over "privatisering" van begraafplaatsen. De redenen voor het "op afstand zetten" zijn tweeledig:

- de politiek wil *besturen op afstand.* De gemeente beperkt zich tot die producten en diensten voor de burger vanuit een wettelijke verplichting of vanuit een wenselijk maatschappelijk-politiek oogpunt;
- de verwachting dat de *markt* het beheer van de begraafplaats beter en/of efficiënter zal uitvoeren. Of de begraafactiviteiten tot de kerntaken behoren kan worden bekeken of de realisatie toch niet door een marktpartij kan worden uitgevoerd, zodat de gemeente alleen de regiefunctie overhoudt.

Er is veel verwarring over wat "op afstand zetten" nu precies inhoudt. *Uitbesteding, verzelfstandiging* en *privatisering* zijn termen die door elkaar worden gebruikt alsof ze allemaal synoniemen zijn voor "op afstand zetten". "Op afstand zetten" gaat gepaard met veel vragen. In het algemeen komen die overeen met de volgende drie vragen:

- *Hoever kan de begraafplaats "op afstand staan"?*
  Er zijn verschillende mogelijkheden om een begraafplaats op afstand te zetten. De afstand wordt feitelijk bepaald door de mate van bestuurlijke zeggenschap die de gemeente behoudt of wil behouden. Om daarin een keuze te maken moet eerst helder zijn wat de mogelijkheden zijn. Uitbesteding, verzelfstandiging en privatisering zijn duidelijk verschillende termen maar worden helaas vaak door elkaar gebruik. Dan ontstaat er een Babylonische spraakverwarring. Dit is vaak mede de oorzaak dat de politieke besluitvorming omtrent deze complexe materie vaag blijft hetgeen fouten tot gevolg heeft in de realisatie. Deze fouten leiden tot vertragingen en moeten later, soms met veel kosten en organisatorische en maatschappelijke onrust, worden hersteld.

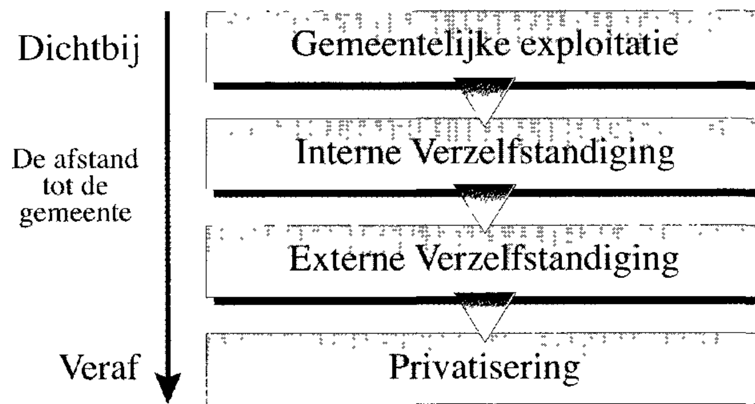
- *Welk deel van de zeggenschap moet behouden blijven en wat zijn de financiële, organisatorische en personele consequenties?*
  De keuze van zeggenschap wordt bemoeilijkt omdat dit sterk verband houdt met de andere aspecten. Meer zeggenschap beperkt bijvoorbeeld soms de mogelijkheden in de exploitatie van de begraafplaats om volledig gebruik te maken van de marktmogelijkheden. Dit beïnvloedt de resultaten negatief: de gemeente zal worden gevraagd dit te compenseren.

- *Hoe moet een verzelfstandiging of samenwerking worden vormgegeven?*
  Indien de gemeente kiest voor een privatisering dan verliest de gemeente feitelijk alle directe zeggenschap en is geen discussie over de beheervorm noodzakelijk. Er ontstaat eventueel een contractuele relatie met de exploitant van de begraafplaats voor enkele diensten die de begraafplaats nog aan de gemeente levert en/of omgekeerd. Zo zal moeten worden gegarandeerd door de overnemende partij dat bestaande rechten worden gerespecteerd en dat de gemeente te allen tijde medewerking zal krijgen om aan haar wettelijke verplichtingen te kunnen blijven voldoen.
  Kiest de gemeente daarentegen voor een vorm waarin de gemeente wel (een zekere mate van) zeggenschap behoudt, dan is de realisatie complexer. Bij een verzelfstandiging of een publiek-private samenwerking (PPS) neemt de gemeente op enigerlei wijze deel in de beheersvorm. Er zijn in de wet een aantal geschikte juridische rechtsvormen ontwikkeld: met name de stichting en de vennootschap. De keuze moet zijn afgestemd op de gewenste mate van betrokkenheid van de gemeente.

Uit de vragen en de korte antwoorden blijkt dat deze materie complex kan zijn. Toch is het niet moeilijk om uiteindelijk tot een goed resultaat te komen, als de antwoorden op de bovenstaande vragen maar op een concrete wijze worden ingevuld. Deze notitie geeft daarvoor per vraag de nodige achtergronden.

5.1 Hoever moet de begraafplaats "op de afstand staan"?

In grote lijnen zijn er vier hoofdvormen te onderscheiden op basis van de afstand tot de gemeentelijke organisatie:



Figuur 5.1 De afstand tot de gemeente

1. *Beheer door de gemeentelijke organisatie*
   Het beheer en de exploitatie van de begraafplaats wordt uitgevoerd door een afdeling binnen de gemeentelijke organisatie. De bedrijfsvoering is daarmee gebonden aan de werkwijze, rechtspositie en cultuur die gelden bij een overheidsorganisatie.

   De productiemiddelen en accommodaties blijven in eigendom van de gemeente. De financiële exploitatie (opbrengsten, kapitaallasten, personeel, onderhoud, actualisatie) blijft een onderdeel van de gemeentelijke begroting.

2. *Interne verzelfstandiging*
   De juridische structuur is hetzelfde als de eerste hoofdvorm: eigendom, beheer en exploitatie van de begraafplaats blijven in haar geheel binnen de gemeentelijke organisatie. Daarbij wordt de verantwoordelijkheid voor het beheer en de exploitatie op een beperkte afstand van de gemeentelijke organisatie geplaatst.
   Dit gebeurt door een "contract" af te sluiten tussen de manager/bedrijfsleider van de uitvoerende afdeling en de gemeente. Het contract heeft feitelijk geen juridische werking.

   De werkelijke veranderingen zijn bij interne verzelfstandiging veelal miniem: men verwacht van een optische aanpassing een zodanige cultuurverandering dat er een meer marktgerichte en doelmatige werkwijze wordt gerealiseerd. De medewerkers blijven echter behoren tot het ambtelijk apparaat. Zonder aanvullende maatregelen in bevoegdheden en aansturing blijven de cultuur en de besluitvorming vaak feitelijk ongewijzigd.

3. *Externe verzelfstandiging*
   Bij deze vorm wordt het beheer en de exploitatie van de begraafplaats ondergebracht in een privaatrechtelijke rechtspersoon. De eigendom kan bij de gemeente blijven dan wel in dezelfde of een aparte rechtspersoon worden ingebracht.

De rechtspersoon of rechtspersonen betreffen veelal een stichting en/of een (naamloze, besloten of commanditaire) vennootschap. De gemeente heeft via de statuten beslissende invloed in het bestuur van de stichting en/of de vennootschap op de bedrijfsvoering en behoudt als aandeelhouder in een vennootschap alle eigendomsrechten. Net zoals in de vorige twee hoofdvormen blijven feitelijk alle financiële risico's bij de gemeente.

Voor de rechtspositie van de medewerkers zijn er bij externe verzelfstandiging twee mogelijkheden: de ambtelijke rechtspositie of de rechtspositie die is vastgelegd in een bedrijfsCAO.

4. *Privatisering*
De exploitatie, het beheer en eventueel de eigendom van de productiemiddelen en accommodaties worden overgedragen aan een rechtspersoon die in eigendom is van derden. Het is mogelijk eigendom en beheer te scheiden tussen twee rechtspersonen.

In principe heeft de gemeente geen zeggenschap meer. De gemeente heeft, vanuit haar positie als gemeente, alleen invloed op de bedrijfsvoering wanneer vooraf afspraken worden gemaakt over specifieke prestaties betreffende tarieven, openingstijden, kwaliteit dienstverlening, doelgroepen, etc. Dit kan in de praktijk bij een privatisering slechts voor korte duur en in beperkte mate. Daarbij zal de overnemende partij bij dergelijke afspraken extra (financiële) zekerheden verlangen.

Detachering van ambtelijk personeel is slechts in beperkte mate en/of voor relatief korte duur mogelijk. Meestal volgen de mensen het werk volgens een bedrijfsCAO: de ambtelijke status vervalt.

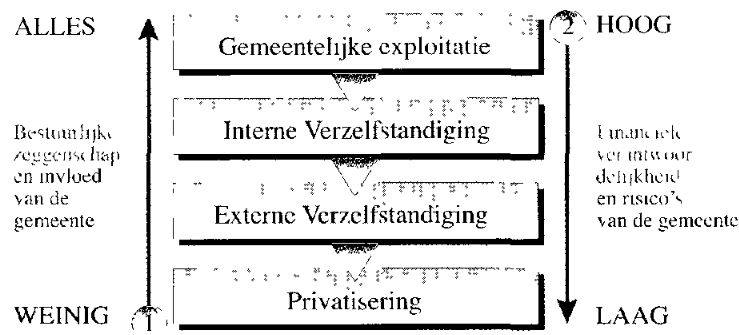
Er is een groot aantal varianten te ontwikkelen in verzelfstandiging en privatisering. Bij die varianten gaat het om een zogenaamde public-private partnership (PPP) of publiek-private samenwerking (PPS).

De gemeente kan namelijk een aandelenbelang in de rechtspersoon of rechtspersonen die de exploitatie uitvoeren, delen met een private partij. Het aandelenbelang kan, maar behoeft niet, gelijkelijk verdeeld zijn. Behoudt de gemeente de meeste zeggenschap dan is er sprake van een vergaande vorm van externe verzelfstandiging. Indien de private partij de meeste invloed krijgt, maar in contracten of statuten is voor bepaalde besluiten een advies- of bindende bevoegdheid gegeven aan de gemeente, dan is feitelijk sprake van een beperkte vorm van privatisering.

Samengevat heeft de gemeente in grote lijnen dus drie mogelijkheden:
- de gemeente voert de begraafplaatsactiviteiten in *eigen beheer* uit. (hoofdvormen 1 of 2);
- de gemeente beheert de begraafplaats uit in samenwerking met een private partij waarbij met name bij *externe verzelfstandiging* de gemeente een grote directe en/of indirecte bestuurlijke betrokkenheid en invloed behoudt. (hoofdvorm 3 of 4 als publiek-private samenwerking);
- de gemeente besteedt de begraafplaats in het geheel uit, een *privatisering*. (hoofdvorm 4 als volledige uitbesteding).

5.2 Welke zeggenschap moet de gemeente behouden en wat zijn daarvan de consequenties?

Het antwoord op deze vraag is *in eerste instantie* afhankelijk van de gewenste *bestuurlijke zeggenschap*, met andere woorden de mate waarin de gemeente in de toekomst het beleid met betrekking tot het beheer en de exploitatie van de begraafplaats wenst te blijven bepalen.



Figuur 5.2 De betrokkenheid van de gemeente

In de vorige paragraaf is gebleken dat deze zeggenschap kan variëren tussen "alles" en "weinig tot niets".

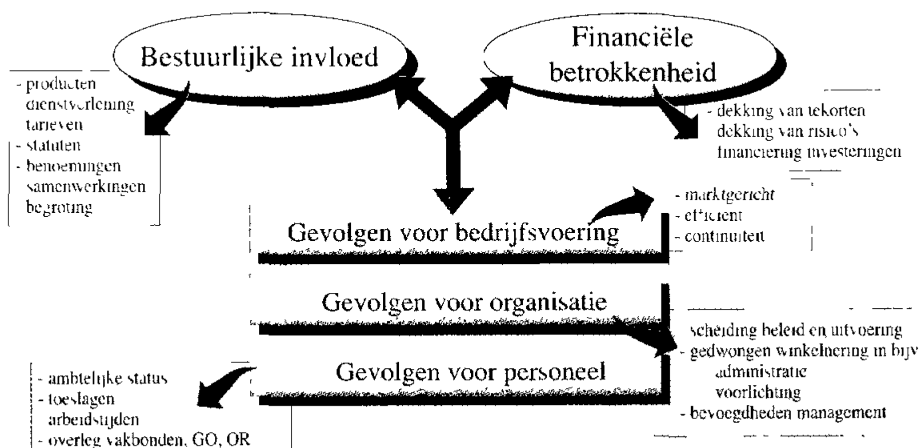
Zoals uit de bijgaande figuur blijkt neemt de mate van bestuurlijke invloed en zeggenschap af naarmate de exploitatie van de begraafplaats meer op afstand wordt gezet.

> *De minimale invloed die de gemeente wenst te behouden bepaalt welke beheersvormen in aanmerking komen.*

In de figuur is ook de mate van financiële betrokkenheid en risico van de gemeente aangegeven. Dit bepaalt *in tweede instantie* de afstand tot de gemeente. Is eenmaal vastgesteld welke minimale bestuurlijke invloed is vastgelegd dan moet worden vastgesteld wat financieel voor de gemeente de beste beheersvorm is.

De gewenste mate van bestuurlijke en financiële betrokkenheid moet concreet worden ingevuld. Een abstracte term zoals "de gemeente wil de regie behouden" is onvoldoende om een keuze te maken.

In het algemeen zijn de keuzecriteria gericht op de aspecten zoals in de volgende figuur aangegeven:



Figuur 5.3 De keuzecriteria voor de bepaling van de juridische vorm

Uiteindelijk moeten bij de juridische vormgeving van het beheer al deze aspecten worden uitgewerkt, ongeacht of de voorkeur uitgaat naar een exploitatie in eigen beheer (eventueel in samenwerking met een private partij) of naar een exploitatie op afstand van de gemeente.

In invulling of concretisering van deze criteria is voor elke gemeente anders. Het is afhankelijk van de maatschappelijke en politieke beleidsvisie en de positie en capaciteiten van de ambtelijke organisatie. De invulling moet eenduidig zijn zodat die kan worden getoetst en gewaardeerd. Als voorbeelden zijn de volgende criteria aan te geven:

1 de mogelijkheid om in de bedrijfsvoering snel, efficiënt en flexibel in te spelen op (veranderingen in) de markt.

Toelichting:
de uitvoerende partij moet voldoende bevoegdheden hebben om in te spelen op de marktontwikkelingen zodat uiteindelijk kosten worden bespaard (en daarmee kostendekkendheid wordt bereikt of in elk geval het exploitatietekort vermindert) en/of de geleverde prestaties beter aan de behoeften van de samenleving voldoen.



Bijzetting op gemeentelijke begraafplaats Kerkhoflaan, 's-Gravenhage

2 de noodzaak van waarborgen met betrekking tot de instandhouding van de accommodaties en daarmee de beschikbaarheid van de faciliteit voor de burgers.
Toelichting:
voorkomen moet worden dat het onderhoud van de accommodatie wordt verwaarloosd ten behoeve van het exploitatieresultaat. Weliswaar geeft een gemeentelijke exploitatie deze garantie ook niet, maar dan is het een bewuste politieke keuze waarvan de gemeente uiteindelijk zelf de consequenties kan dragen.

3 de wenselijkheid van (directe) invloed op bedrijfsvoeringsaspecten zoals de tariefstelling en de openingstijden.
Toelichting:
Dit criterium betreft onder andere de waarborgen voor de bereikbaarheid van een goede dienstverlening voor mensen met een laag inkomen en bijvoorbeeld het belang van een gelijkwaardige behandeling van betrokken ondernemers.

4 de financiële ontwikkeling van en de gemeentelijke bijdrage in de eventuele exploitatietekorten en onderhoud c.q. vernieuwing van de accommodaties moeten inzichtelijk zijn.
Toelichting:
Financieel inzicht is voor de gemeente van belang indien een structurele financiële bijdrage van de gemeente noodzakelijk is.

5 bij een eventuele overgang mag de rechtspositie van de medewerkers niet worden aangetast maar de nieuwe arbeidsvoorwaarden moeten zodanig zijn dat de bedrijfsvoering inderdaad flexibel kan worden uitgevoerd onder andere door meer flexibiliteit in inzet en beloning.
Toelichting:
de ambtelijke rechtspositie is in het algemeen beter dan de rechtspositie van medewerkers in de private sector. Bij een externe verzelfstandiging of een privatisering kan dus niet worden uitgegaan van de "kale" bedrijfscao maar moet aanvullend tenminste gelijkwaardige (dat is niet persé gelijke) arbeidsvoorwaarden worden aangeboden waarbij bij een externe verzelfstandiging er meer onderhandelingsruimte is, namelijk is er een keuze tussen de overgang naar de bedrijfsCAO dan wel het verkrijgen van de B3-status.

6 onderzoek van de mogelijkheden van overdracht van overeenkomsten met derden;
Toelichting:
Indien niet uitdrukkelijk opgenomen in contracten met rechthebbenden, is eenzijdige overdracht van rechten en verplichtingen van de gemeente aan een andere partij niet direct mogelijk zonder toestemming van de rechthebbenden. Overdracht van rechten en verplichtingen is dan mogelijk niet geheel te realiseren waardoor een betrokkenheid van de gemeente in stand móet blijven om de oude rechten te kunnen garanderen.

7 toetsing van de fiscale aspecten met name op het gebied van de overdrachts- en omzetbelasting.
Toelichting:
verlies of juist verkrijgen van fiscale faciliteiten bij het verzelfstandigen of privatiseren kan significante invloed hebben op het exploitatieresultaat, bijvoorbeeld in het geval grote investeringen zijn of moeten worden gedaan. Het is van belang vooraf de beoogde constructie door fiscaal deskundige mensen in samenspraak met de belastingdienst te toetsen.

8 toetsing van de continuïteitsverwachting van de gemeente zodat ook op langere termijn goede en betaalbare producten en dienstverlening op de begraafplaats beschikbaar blijft voor haar burgers.
Toelichting:
afspraken met betrekking tot de samenwerking met of de volledige overdracht aan derden moeten gewaarborgd zijn indien deze private partij van identiteit veranderd door bijvoorbeeld. faillissement of een overname.

Met behulp van een systematisch onderzoek van dergelijke criteria kunnen de voordelen en de nadelen van elke beheersvorm voor de gemeente op een rij worden gezet. Om het overzicht te behouden kan in een eenvoudig schema per criterium worden aangegeven hoe goed of slecht elke beheersvorm aan dat criterium voldoen.

Zo'n overzicht kan er bijvoorbeeld als volgt uitzien:

Criterium	eigen beheer / interne verzelfstandiging	externe verzelfstandiging zonder samenwerking	externe verzelfstandiging met samenwerking (PPS)	privatisering
marktgerichte bedrijfsvoering	--/-	+	++	++
waarborg voor de instandhouding	+	++	+	
invloed tariefstelling	++	+	0	--
inzicht financiën	-	+	+	n.v.t.
rechtspositie van het personeel	0	+	+	-
overgang contracten	n v.t	-	-	-
fiscale voordelen	+	+	0	0
waarborg van de continuïteit	++	++	+	0

De "score" is het resultaat van specifieke overwegingen vanuit het eigen gemeentelijke gezichtspunt. Dit kan dus per gemeente sterk verschillen.

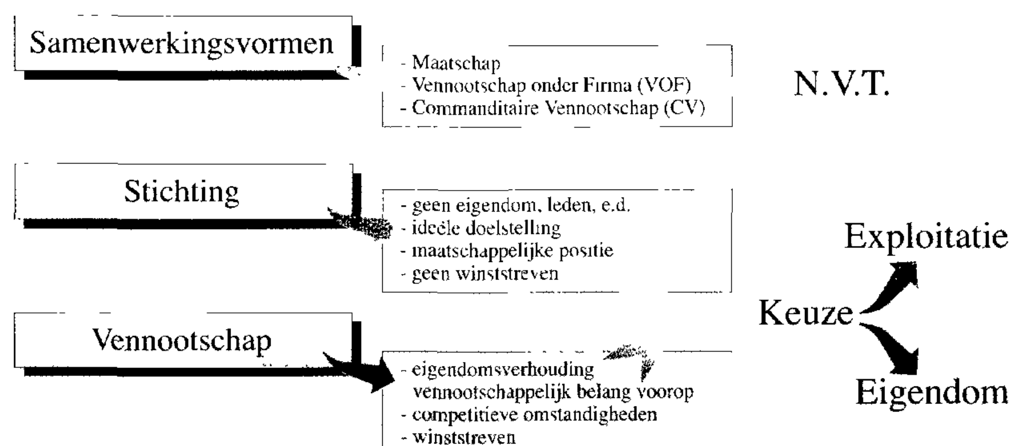
Wat in dit voorbeeld positief is gewaardeerd kan in een andere gemeente weer negatief scoren en omgekeerd.

5.3 Hoe moet een verzelfstandiging of samenwerking worden vormgegeven?

Drie van de vier hoofdvormen zijn relatief eenvoudig te realiseren. In eigen beheer of interne verzelfstandiging is feitelijk doorgaan op dezelfde weg en privatisering is verkoop van de begraafplaats tegen een vooraf overeengekomen prijs. De prijs is afhankelijk van de verwachte, toekomstige resultaten en de taxatie van eventuele (on)roerende zaken. Het verdient overigens aanbeveling om de resultaten niet volgens de normale gemeentelijke begrotingssystematiek te bepalen, maar via een bedrijfseconomische analyse. In het vorige hoofdstuk over financiën is aangetoond dat toepassing van de gemeentelijke begrotingssystematiek kan leiden tot een vertroebeling van de werkelijke bedrijfseconomische en financiële situatie. Eventuele overdracht van personeel en een toekomstige contractuele relatie kan een complicerende factor zijn. Er is immers een directe relatie met het toekomstige exploitatieresultaat.

De realisering van een externe verzelfstandiging of een publiek-private samenwerking is in het algemeen meer complex. Indien voor deze vorm wordt gekozen, heeft de gemeente de keuze uit een aantal rechtsvormen. Een begraafplaats kan worden ondergebracht in een rechtspersoon of in de zogenaamde samenwerkingsovereenkomsten. In een dergelijke samenwerkingsvormen kunnen een aantal rechtssubjecten (natuurlijke en rechtspersonen) een onderneming in stand houden.

In onderstaande figuur zijn de juridische vormen in grote lijnen op een rij gezet:



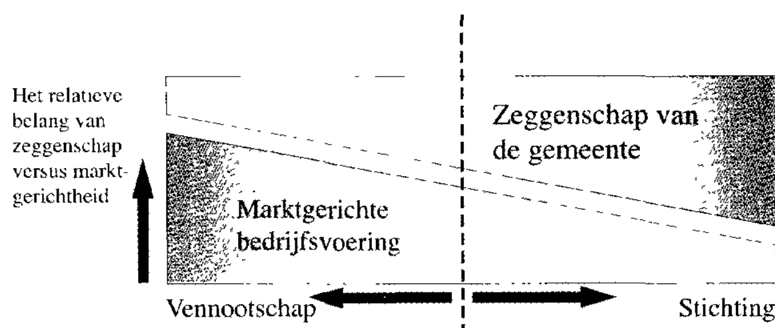
Figuur 5.4 De mogelijke juridische vormen voor verzelfstandiging

Bij privatiseringen c.q. verzelfstandigingen komt van de samenwerkingsvormen in de praktijk alleen de Commanditaire Vennootschap (CV) soms in aanmerking wanneer dit fiscaal aantrekkelijk is bij belaste winst of voor de omzetbelasting. In principe mag een gemeente die optreedt als commanditair vennoot zich niet feitelijk inmengen met de bedrijfsvoering zonder terug te vallen in hoofdelijke aansprakelijkheid en dergelijke.

Juist bij een externe verzelfstandiging is een dergelijke directe of indirecte inmenging of betrokkenheid wel de bedoeling. Daarom laten wij de CV als mogelijkheid om de exploitatie in onder te brengen buiten beschouwing. Als mogelijke rechtsvormen blijven dan *de stichting en de vennootschap* over.

De keuze tussen deze twee rechtsvormen, stichting en vennootschap, is gedeeltelijk arbitrair aangezien bij beide rechtsvormen veel aanvullende voorwaarden en regels in onder andere de statuten op te nemen zijn. Daardoor kan de uiteindelijk juridische vormgeving van een stichting of een vennootschap veel overlap vertonen.

De basis van de keuze moet echter gelegen zijn in de oorspronkelijke bedoelingen van de wetgever. Er is daarbij sprake van een zogenoemde "glijdende schaal", waarbij er een verband bestaat tussen de toe- of afnemende invloed van de gemeente ten opzichte van een af- of toenemende mogelijkheid voor een snelle en efficiënte bedrijfsvoering. Een omslagpunt bij de keuze voor een stichting of een vennootschap is weergegeven in de volgende grafiek:



Figuur 5.5 De afweging tussen de vennootschap en stichting bij verzelfstandiging

In het ene uiterste geval wordt de bedrijfsvoering volledig door de gemeente vrijgelaten en is feitelijk sprake van een privatisering. In het andere geval is sprake van een zodanig ingeperkte bedrijfsvoering dat voor de meeste beslissingen toch de directe toestemming nodig is van de gemeente, met behoud van langdurige procedures en dergelijke. Dat laatste geval is praktisch gezien vrijwel gelijk aan de situatie waarin de. te verzelfstandigen begraafplaats deel uit blijft maken van een gemeentelijke tak van dienst. Beide uitersten zijn meestal door de gemeente niet gewenst. Voor het toekomstige beheer zal een vorm moeten worden gevonden tussen privatisering en tak van dienst. Die vorm kan dan vervolgens worden uitgewerkt in een juridische structuur via een vennootschap dan wel via een stichting.

De gemeente zal voor zichzelf duidelijk moeten hebben wat inhoudelijk belangrijke maatschappelijke en politieke belangen zijn en hoe deze het best direct of indirect te waarborgen zijn. Voor een belangrijk deel zijn deze reeds bij de invulling van de *keuzecriteria* bepaald.

In dit kader worden onder andere de volgende beïnvloedingsmogelijkheden voor de gemeente onderscheiden:
- Goedkeuringsbevoegdheden van de gemeente voor: statutenwijziging, benoeming van bestuursleden, begroting, ontbinding, etc.;
- De stichting of vennootschap verplichten om jaarlijks aan het gemeentebestuur verslag uit te brengen over het financieel beheer.
- Het opnemen van een beperkte doelomschrijving in de statuten;
- Benoemings- en ontslagbevoegdheden van de gemeente met betrekking tot de bestuurders van de stichting of vennootschap.

De mate waarin met deze bevoegdheden direct of indirect kan worden ingegrepen in de bedrijfsvoering is bepalend voor de mate waarin de gemeente haar belangen kan waarborgen.

Stichting

De stichting is een rechtspersoon met een uitdrukkelijk bepaald, ideëel doel waartoe het vermogen van de stichting is bestemd. De stichting mag wel een commerciële onderneming drijven en winst maken, doch mag deze winst niet uitkeren aan één van de oprichters en moet deze winst binnen de stichting houden. Een uitzondering wordt gemaakt voor uitkeringen met een ideëel of sociaal doel aan derden.

De gemeente kan bij de oprichting van een stichting statutair bepalen dat het management/bestuur voor sommige beslissingen rechtstreeks de instructies van de gemeente dient op te volgen, voor zover het stichtingsbelang niet in het geding komt. Dat laatste hangt samen met de wijze waarop de doelstelling is geformuleerd. De gemeente kan dan dus wel direct ingrijpen in de bedrijfsvoering.

Vennootschap
De naamloze of besloten vennootschap wordt opgericht als kapitaalsvennootschap. De betreffende wetgeving is in de grondgedachte gebaseerd op de aanname dat in de rechtspersoon kapitaal wordt gestort c.q. ingebracht, waarmee bepaalde activiteiten worden uitgevoerd en een onderneming wordt gevoerd, waarbij in principe winst wordt nagestreefd.

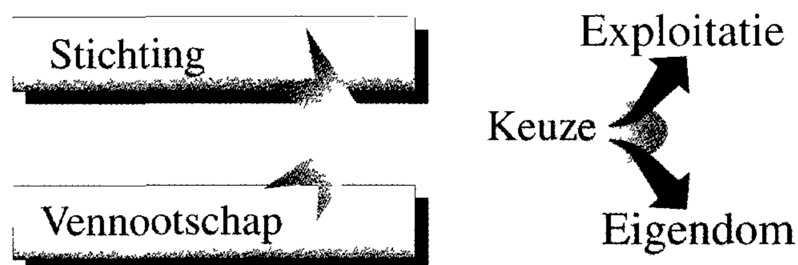
Er wordt in een vennootschap in hoofdzaak een snelle en efficiënte bedrijfsvoering nagestreefd onder markt- en competitieve omstandigheden. Daarbij staat het vennootschappelijk belang voorop, namelijk winst maken of ten minste zo weinig mogelijk verlies. Dit is de prikkel voor de manager om snel en efficiënt het bedrijf te "runnen". Hoewel de gemeente mogelijk zelfs volledig eigenaar blijft, kan men in principe niet direct ingrijpen in de bedrijfsvoering. Via het benoemen en eventueel ontslaan van het bestuur en de raad van commissarissen en door middel van (subsidie-) overeenkomsten kan de gemeente richting geven aan de bedrijfsvoering.

De invloed van de gemeente kan zowel bij een stichting als bij een vennootschap niet onbegrensd zijn. Het grote verschil tussen een stichting en een vennootschap is dat bij de vennootschap niet de gemeente zelf maar de gemeente in de hoedanigheid van aandeelhouder deze beïnvloedingsmogelijkheden heeft. Daarbij staat het belang van de vennootschap voorop.

Bij de stichting heeft de gemeente deze mogelijkheden als gemeente zijnde, waarbij het belang van de stichting veel minder op de voorgrond behoeft te treden. In de doelbepaling van een stichting kan het algemeen belang zelfs nadrukkelijk worden door vertaald. Een stichting is wat dit betreft het meest flexibel en kan zodanig worden ingericht dat zij feitelijk weinig verschilt van een bestuursorgaan, maar er kunnen ook ander doelstellingen (flexibiliteit, marktgerichtheid en efficiëntie) worden ingebouwd.

In de literatuur wordt aangenomen dat het eigen belang sterker naar voren treedt wanneer een meer commerciële, op winst gerichte, onderneming wordt gedreven. Zodra doelen van ideële aard voorop staan zal het algemeen belang minder snel in strijd komen met het belang van de rechtspersoon.

Om de meest optimale rechtsvorm voor de externe verzelfstandiging op basis van de uitgangspunten en randvoorwaarden te bereiken, is het mogelijk om de exploitatie en (het beheer van) de eigendom te splitsen.



Figuur 5 6 Een mogelijke keuze voor eigendom en exploitatie

De exploitatie:
De exploitatie wordt ondergebracht in een stichting. Door een autonome positie van de bestuurlijke organen van de stichting kan een sturing van de begraafplaatsactiviteiten onder eigen bevoegdheden plaatsvinden. De bevoegdheid om sneller en flexibeler te reageren op veranderende (markt-)omstandigheden, ligt volledig bij de stichting.

Bij de oprichting van een stichting stelt de gemeente op deelonderwerpen voorwaarden. Op deze deelonderwerpen is een duidelijk maatschappelijk en/of politiek belang aanwezig. Door voorwaarden te stellen ontstaat een kader voor de bedrijfsvoering, bijvoorbeeld in de tarieven voor bepaalde doelgroepen, samenwerkingen, uitsluiting van bepaalde producten of diensten. Daarbij moet een balans worden gevonden tussen de hoogte van het exploitatieresultaat en de kwaliteit van de geleverde diensten.

Het bestuur van de stichting dient jaarlijks een begroting ter goedkeuring aan de gemeente te overleggen. Binnen de kaders van de goedgekeurde begroting kan het bestuur haar bevoegdheden uitoefenen.

De eigendom:
Indien er omvangrijke investeringen nodig zijn, sprake is van specifiek afschrijvingsbeleid dat niet past binnen de gemeentelijke begrotingssystematiek en/of participaties van derden in het onderhoud of de financiering, kan het nuttig zijn om ook de eigendom uit de gemeentelijke begroting te halen. In dat geval kan de (economische) eigendom worden ingebracht in een vennootschap.

Dit heeft als voordeel dat een indirecte eigendomsverhouding blijft bestaan, waarmee de gemeente als aandeelhouder dezelfde, op het eigendom gerichte rechten en flexibiliteit behoudt zoals zij die op dit moment ook heeft.

5.4. Samenwerking met andere begraafplaatsen

Indien er een groot aanbod van begraafplaatsen in de omgeving bestaat, kan een samenwerking worden overwogen om een verzorgingsgebied te vergroten en zo het aanbod efficiënter te laten aansluiten bij de vraag.

Samenwerking kan in een verschillende mate en diepgang worden gerealiseerd via een organisatorische en eventueel fysieke samenvoeging van activiteiten.

Organisatorische samenwerking

Minimaal houdt samenwerking een (op onderdelen) organisatorische fusie in waarmee schaalvoordelen kunnen worden benut. Deze voordelen betreffen onder andere:
- een meer flexibele inzet van medewerkers. Bijvoorbeeld op het gebied van beleid, beheer en financiën is vaak vooral op kleinere begraafplaatsen gebrek aan kennis en ervaring;
- het beter gebruik van de beschikbare know how;
- het gezamenlijk gebruiken van machines voor groenonderhoud, grafdelven, etc. Behalve gezamenlijk gebruik kan ook worden gedacht aan het huren of zelf verhuren van de machines.

Samenwerking met andere bedrijven of andere gemeentelijke diensten is ook een mogelijkheid, maar dan moet de inzet van het personeel en/of het gebruik van de machines redelijk goed voorspelbaar zijn. Uitwisseling van personeel met organisaties buiten de gemeente betekent overigens detachering, hetgeen arbeidsrechtelijke en fiscale gevolgen heeft. Een samenwerking met een private partij kan soms leiden tot een totale privatisering. Dit kan een financiële verlichting geven voor de gemeenten; het kan echter ook tot gevolg hebben dat de tarieven bijzonder snel stijgen. Dit is gebeurd in andere Europese landen (Frankrijk en Groot Brittannië). Daarmee kan de wettelijke taak van de gemeente om te zorgen voor een toegankelijke mogelijkheid om te begraven in het geding komen.

Fysieke samenwerking

Wanneer organisatorische samenwerking onvoldoende (financiële) verlichting geeft, kan worden overwogen om de samenwerking tussen begraafplaatsen verder te laten gaan. Dit kan betekenen dat de minst renderende begraafplaatsen worden gesloten en de begraafmogelijkheden binnen één of meer gemeenten fysiek worden samengevoegd. Dit kan soms (politiek) heel gevoelig liggen. Een fysieke samenvoeging (en dus sluiting van één of enkele plaatsen) is dan vaak ook een politieke keuze. Dat betekent wanneer de politiek verkiest om een dergelijke onrendabele situatie in stand te houden dat, een uitgangspunt als kostendekkend begraven moeilijker te handhaven is.

Vaak is het gevolg dat de politiek dan ook moet aanvaarden dat de niet-rendabele begraafplaatsen buiten de taakstellende opdracht van kostendekkende exploitatie vallen.
Samenwerking tussen begraafplaatsen betekent dat meer dan één gemeente moet samenwerken. Soms is een gemeentelijke herindeling aanleiding om ook te kijken naar een meer efficiënte opzet en beheer van de begraafplaatsen. Ook bij zelfstandige gemeenten kan worden overwogen om, naarmate de samenwerking intensiever is, een aparte juridische entiteit te vormen waarbinnen de exploitatie van de begraafplaatsen wordt samengevoegd. Hierbij zijn allerlei vormen mogelijk zoals een Gemeenschappelijke Regeling of een beheerstichting. Op deze plaats willen wij wijzen op twee belangrijke elementen van een juridische samenvoeging:
- de beleidsontwikkeling en de bedrijfsvoering komen op enige afstand van de bestuurlijke en politieke besluitvorming binnen de betrokken gemeenten. Dit biedt betere mogelijkheden om continuïteit in de exploitatie van de begraafplaatsen te realiseren;
- vooraf moet worden bepaald op welke wijze de eventuele overblijvende tekorten worden verdeeld. De samenwerking of zelfs samenvoeging is er op gericht dat het geheel minder tekorten heeft dan alle begraafplaatsen afzonderlijk. Het moet dus mogelijk zijn tot zodanige afspraken te komen dat elke gemeente minder tekorten heeft, dan wanneer een afzonderlijke voortzetting van de exploitatie van de begraafplaatsen plaatsvindt;
- vooraf moet worden bepaald hoe met oude verplichtingen wordt omgegaan.

De kans bestaat dat de begraafplaatsen die worden gesloten, vervolgens worden verwaarloosd. Op langere termijn kan worden besloten alle graven te ruimen en de grond een andere bestemming te geven. Tot die tijd is het noodzakelijk om de begraafplaats te verzorgen. In het geval dat de begraafplaats een cultuurhistorische en/of een ecologische waarde heeft, kan worden getracht om deze waarde(n) te behouden en zelfs te verhogen.

De hiermee verband houdende (extra) kosten kunnen dan echter niet ten laste komen van de begraafplaatsen die worden opengehouden. Feitelijk zijn dit kosten uit het verleden die moeten worden gedekt uit de algemene middelen. De redenen voor deze belasting van de algemene middelen en de manieren waarop dit kan worden verwerkt binnen de gemeentelijke financiën zijn in het vorige hoofdstuk aan de orde gekomen.

6. Samenvatting en conclusie

In deze notitie hebben we een aantal belangrijke aspecten in de bedrijfsvoering van de begraafplaatsen uitgewerkt. Doelstelling, vraag en aanbod vormen de drie basiselementen van de bedrijfsvoering van een begraafplaats. Het uitgangspunt is het beleid op basis van politieke en maatschappelijke overwegingen over de bijdrage van de gemeente in de lijkbezorging. De begraafplaats vervult een belangrijke rol daarbij en krijgt op basis van dit beleid een bepaalde doelstelling of missie mee. Deze missie moet worden gerealiseerd door een goede afstemming van het aanbod van de begraafplaats op de vraag in de markt.

Deze afstemming tussen vraag en aanbod leidt tot het inzicht in zogenaamde Produkt-Marktcombinaties (PMC's). Voor de totale exploitatie van de begraafplaats en voor een aantal PMC's kunnen de opbrengsten en de kosten in kaart worden gebracht. Op deze wijze ontstaat het inzicht in de mate waarin de huidige activiteiten kostendekkend zijn.

We hebben gezien dat het inzicht op de totale financiële situatie van de bedrijfsvoering van de begraafplaatsen sterk kan worden vertroebeld. Dit komt door twee redenen:

- een aantal niet door het management beïnvloedbare kosten wordt toegerekend die in een marktconforme situatie niet op de exploitatie zouden drukken. Het streven naar een kostendekkendheid wordt daarmee een soms irreële doelstelling;
- een mix van opbrengsten en kosten uit het verleden, heden en toekomst wordt in een bepaald jaar meegeteld in de confrontatie tussen opbrengsten en baten waardoor het werkelijke effect van beleidsbeslissingen, investeringen en de bedrijfsvoering feitelijk niet zichtbaar is.



Katholieke deel gemeentelijke begraafplaats Moscowa, Arnhem

Wanneer er een reële kostentoerekening plaatsvindt en voorzieningen worden getroffen voor verplichtingen die in het verleden zijn aangegaan, zal ons inziens duidelijk worden dat kostendekkend begraven en in veel gevallen een kostendekkende begraafplaats veel dichterbij is dan het op basis van het bekende financiële plaatje lijkt te zijn. Het is daarna een kwestie van het volledig uitnutten van de mogelijkheden in de markt. Daarbij kan samenwerking met omliggende begraafplaatsen en gemeenten, crematoria, uitvaartondernemers en andere betrokken maatschappelijke partijen leiden tot een optimale afstemming tussen vraag en aanbod en een goede prijs-kwaliteitverhouding.

BIJLAGE I Voorbeeld van een exploitatie-overzicht

KENGETALLEN	1998	1999	2000	2001
aantal sterfgevallen binnen verzorgingsgebied				
aantal crematies				
aantal begravingen				
aantal nieuw uit te geven graven w.v. - algemene graven - eigen graven - kindergraven - urnengraven - urnennissen				
Tarieven voor: - begraafrechten - asverstrooiing - gedenkzuil - leges - monumenten - verhuur aula - catering - overige diensten				
Tarieven voor uitgifte van nieuwe graven, w.v.: - eigen graven - kindergraven, etc. aantal te verlengen graven: w.v. - eigen graven - kindergraven, etc.				
Tarieven voor verlenging: - eigen graven - kindergraven, etc.				
Tarieven voor jaarlijks onderhoud (in- of exclusief algemene bijdrage): - algemene graven - eigen graven, etc.				
Aantal uitgegeven graven, w.v. - met verplicht onderhoud - zonder onderhoud				

	1998	1999	2000	2001
INKOMSTEN				
Begraafrechten uit: - algemene graven - eigen graven, etc.				
Grafrechten uit: - eigen graven - kindergraven, etc.				
Overige opbrengsten uit: - asverstrooiing - gedenkzuil - leges, etc.				
Opbrengsten jaarlijks onderhoud: - uit jaarlijkse bijdragen - onttrekking uit reserve				
Totale inkomsten				
BEÏNVLOEDBARE KOSTEN				
Personeel				
Inhuur derden				
Kapitaallasten				
Jaarlijks onderhoud (inclusief materiaal)				
Groot onderhoud				
Diversen				
Totale beïnvloedbare kosten				
Subtotaal resultaat huidige bedrijfsvoering				

Het subtotaal van de huidige bedrijfsvoering geeft aan of de begraafplaats kostendekkend is!!

NIET BEÏNVLOEDBARE KOSTEN				
Personeel boven formatie, wachtgeld, gedeeltelijk arbeidsongeschikt				
Kapitaallasten van oude investeringen, achterstallig onderhoud, monumentale kosten etc.				
Toevoeging onderhoudsvoorziening die niet uit huidige bijdragen komt				
Totaalresultaat				

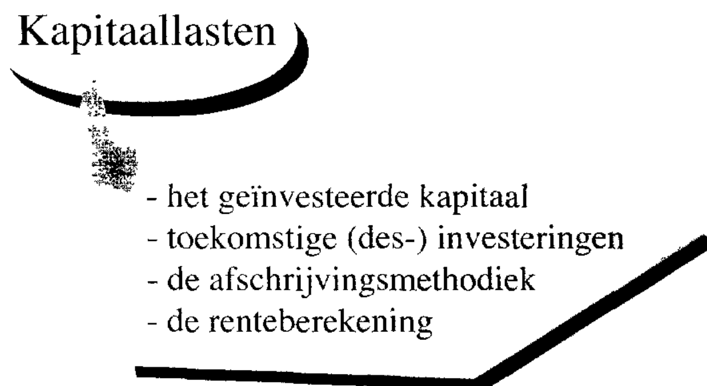
BIJLAGE II Kapitaallasten en operationele kosten

In het navolgende beschrijven wij de kapitaallasten en operationele kosten voor de huidige en toekomstige activiteiten.
- kapitaallasten hebben betrekking op rente en afschrijvingskosten voor investeringen. Onder investeringen verstaan wij zaken die een langere gebruiksduur dan één jaar hebben. Ook groot onderhoud kan hieronder vallen indien hiervoor vooraf geen, zogenaamde "egalisatie"reserve is opgebouwd.
- operationele kosten worden gemaakt voor zaken met een korte levensduur, zoals salariskosten. kantoorbenodigdheden en normaal (gebruiks-) onderhoud.

Het onderscheid is van belang omdat wijzigingen en verbeteringen in operationele kosten gemakkelijker en op kortere termijn zijn door te voeren dan in kapitaallasten. Tegelijkertijd vormen de kapitaallasten een substantieel deel van de totale kosten.

Kapitaallasten

Voor inzicht in de kapitaallasten zijn de volgende gegevens nodig:



Figuur II.1 Elementen in de berekening van de kapitaallasten

Geïnvesteerd kapitaal en investeringen

Het geïnvesteerde kapitaal is vastgelegd, er zijn veelal weinig mogelijkheden om binnen afzienbare tijd daarin wijzigingen aan te brengen. Verbeteringen kunnen via toekomstige investeringen worden gepland.

Om inzicht en grip te krijgen in en op de kapitaallasten kan het volgende worden gedaan:
- vaststellen welke kapitaalgoederen nog een toegevoegde waarde hebben voor de bedrijfsvoering;
- de overige kapitaalgoederen zijn mogelijk technisch, maar in elk geval bedrijfseconomisch verouderd en moeten eenmalig geheel worden afgeschreven;
- vaststellen welke toekomstige (des-)investeringen nodig zijn:
- vaststellen welke afschrijvingsmethode overeenkomt met het gebruik.

Voorbeelden van correcties van de boekwaarde:
Het komt voor dat de afschrijvingstermijn binnen gemeenten volgens bepaalde richtlijnen wordt vastgesteld zonder dat dit een bedrijfseconomische onderbouwing kent:
- indien het afschrijvingsbeleid van de gemeente voorschrijft dat een grafveld in 30 jaar moet worden afgeschreven, dan betekent dat in het bovenstaande voorbeeld dat na 15 jaar weer opnieuw moet worden geïnvesteerd maar dat de tweede periode van 15 jaar de afschrijvingen van de eerste investering nog steeds op de exploitatie blijven drukken
- ook investeringen in bijvoorbeeld een aula worden standaard op 30 of 40 jaar gezet. Vaak blijkt na bijvoorbeeld 20 jaar dat de aula volledig moet worden gerenoveerd. De bestaande investering voegt niets meer toe aan de bedrijfsvoering en is dus aan het eind van zijn bedrijfseconomische en soms ook technische levensduur;
- te grote investeringen die in het verleden zijn gedaan in bijvoorbeeld grafkelders op basis van te hoge verwachtingen of onduidelijke financiële inzichten kunnen onevenredig hoge kapitaallasten veroorzaken die niet meer in relatie staat tot hun bedrijfseconomische waarde.

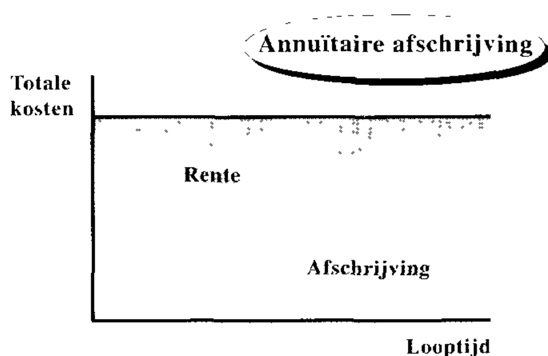
De bestaande boekwaarden van de bovenstaande voorbeelden moeten zonder meer worden gecorrigeerd om een helder beeld van de financiële stand van zaken te kunnen verkrijgen.

Wanneer benodigde extra afwaarderingen toch worden meegenomen in het streven naar kostendekkend begraven, dan bestaat de kans dat daardoor investeringsbeslissingen worden uitgesteld. Dit verlengt alleen maar een verouderde en uit toekomstig "kosten-baten" oogpunt slechte, situatie.

Afschrijvingsmethodiek en rentelasten

De keuze van de afschrijvingsmethodiek is van belang om de lasten zo goed mogelijk te laten aansluiten op het gebruik en de daarmee samenhangende baten. De baten zijn de opbrengsten die worden verkregen door diensten te leveren met behulp van de gedane investeringen. De aansluiting is van belang om een goed beeld te verkrijgen van de bedrijfsvoering en de financiële ontwikkeling.

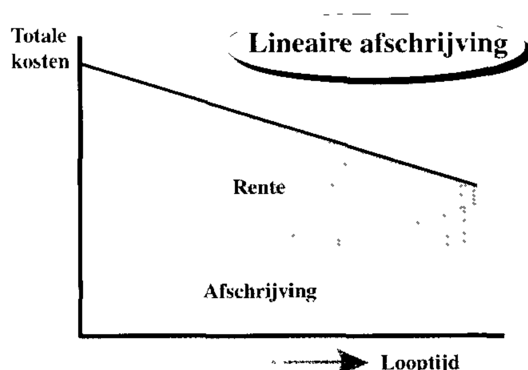
Voorbeeld kosten van afschrijving:
Een akker van bijvoorbeeld 600 graven is na vier jaar vol. Met een wettelijke grafrust van 10 jaar kan dan in principe na 14 jaar worden geruimd. Meestal wordt een langere termijn aangehouden. Voor dit voorbeeld nemen wij aan dat een algemene grafakker na circa 15 jaar wordt geruimd. De kosten voor de aanleg voor een nieuwe akker of de ruiming en herinrichting van een bestaande akker moeten dan worden afgeschreven. De vraag is of deze kosten in vier jaar of in 15 jaar moet worden afgeschreven. In eerste instantie zou kunnen worden gedacht aan vier jaar, immers de opbrengsten komen ook de eerste vier jaar binnen. Dit is juist wanneer de afschrijving de enige kostenpost zou zijn. Echter gedurende 15 jaar worden ook andere kosten gemaakt (onderhoud, beheer van de begraafplaats, etc.). Indien deze kosten ook gedeeltelijk uit de grafopbrengsten moeten worden gefinancierd, geeft het bedrijfseconomisch meer inzicht wanneer de opbrengsten gedeeltelijk worden gereserveerd en vrijvallen over de looptijd van 15 jaar. Het is dan logisch om ook de afschrijvingstermijn te bepalen op 15 jaar.



Figuur II.2 Verloop rente en afschrijving bij annuïtaire afschrijving

Annuïtaire afschrijving

De afschrijvingen zijn aan het begin van de looptijd klein en nemen jaarlijks toe. De rentelasten nemen af naarmate in totaal meer is afgeschreven. De jaarlijkse afschrijving is zo berekend dat het totaal van de rente en de afschrijving, de zogenaamde annuïteit, jaarlijks gedurende de gehele looptijd gelijk blijft. Zijn de baten en de onderhoudskosten in de toekomst naar verwachting redelijk evenwichtig verdeeld of beide stijgend, dan kan voor een annuïtaire afschrijving worden gekozen. Gedurende de looptijd is dan sprake van gelijkmatig verdeelde baten en lasten.



Figuur II.3 Verloop rente en afschrijving bij lineaire afschrijving

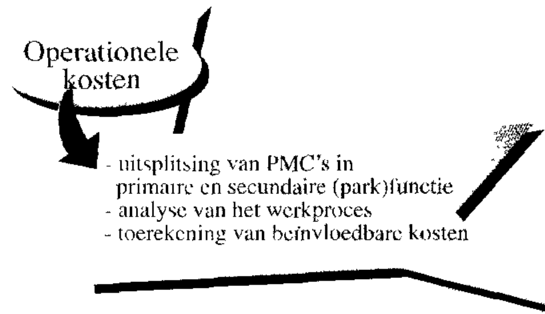
Lineaire afschrijving

Bij lineaire afschrijvingen blijft de afschrijving gedurende de looptijd constant. De rentelasten nemen jaarlijks af zodat het totaal van rente en afschrijvingen jaarlijks afneemt. Het totaal van de kapitaallasten bij lineaire afschrijving zal in het begin meer zijn dan een annuïteit en aan het eind van de looptijd minder. Indien de onderhoudskosten gelijk blijven of dalen dan zal er sprake zijn van in totaal afnemende kosten gedurende de looptijd. Als de baten gedurende de looptijd gelijk blijven of stijgen is er dus geen sprake van een gelijkmatig verloop van het verschil tussen kosten en baten. Wanneer bijvoorbeeld sprake is van vijf- of tienjaarlijkse actualisatie van de begraafplaats met significante herinvesteringen, dan kan een lineaire afschrijving wel een betere afspiegeling van de baten geven.

Van belang is ook de termijn waarop een bepaalde investering wordt afgeschreven. De termijn mag niet langer zijn dan de tijdsperiode waarin de investering inkomsten genereert. De aansluiting tussen kosten en opbrengsten kan dus worden gevonden door de kosten op een passende wijze toe te rekenen. Vaak hebben de gemeenten gekozen voor de lineaire afschrijvingsmethode. Dan is het voor begraafplaatsen veelal niet mogelijk om van deze methode af te wijken. In bijlage drie geven wij een voorbeeld hoe op basis van het treffen van voorzieningen uit de opbrengsten de aansluiting op de kosten alsnog kan worden gevonden.

Operationele kosten

Mogelijkheden om de bedrijfsvoering op korte termijn te verbeteren en het exploitatietekort te verminderen, kunnen worden gevonden door de operationele kosten in kaart te brengen.



Figuur II.4 Elementen in de berekening van operationele kosten

Zoals in paragraaf 4.4 al aangegeven kunnen de operationele kosten en het werkproces per activiteit van de begraafplaats worden bepaald:
- het begraven (auladiensten, begraven en ruimen);
- onderhoud van terrein en inrichting (graven, paden en beplanting);
- toezicht, beheer en (graf-)administratie;
- extra onderscheidende elementen (historisch-culturele en ecologische monumenten en bijzonderheden);
- extra activiteiten (tentoonstellingen, wandelroutes, etc.);
- (uitbreiden van) aanbieden van koffie en koek of koffietafels.

Nadat de hoogte van de kosten per PMC bekend is, kan de doelmatigheid en effectiviteit van deze kosten worden getoetst. Dit gebeurt aan de hand van:
- een vergelijking met "marktconforme" kosten/prijzen van andere partijen. Er bestaan voor vrijwel alle activiteiten op een begraafplaats particuliere bedrijven die soortgelijke werkzaamheden verrichten. De eigen kosten en het eigen werkproces kunnen worden vergeleken met de kosten (bijvoorbeeld via offertes) en werkprocessen van deze bedrijven. De vergelijking kan dan uitwijzen of de activiteiten goedkoper kunnen worden uitgevoerd in samenwerking met of via uitbesteding aan deze bedrijven;

- een analyse van de werkprocessen en de daarbij beschikbare normen en kengetallen. Voor het groenonderhoud is een inzicht te verkrijgen in de doelmatigheid met gebruikmaking van bijvoorbeeld de IMAG-normen. Daarbij kan in detail een verdere uitsplitsing van de kosten en processen worden gemaakt. Een voorbeeld hiervan is het grafonderhoud dat kan worden gesplitst in het schoonmaken en onkruidvrij houden van de steen, verzorging van beplanting, grasmaaien en/of kantenknippen, etc. Een dergelijke detaillering gaat verder dan de gemeentelijke begroting, maar kan wel goed inzicht geven in de wijze waarop verbeteringen in het werkproces kunnen worden gerealiseerd door bijvoorbeeld omvorming van gras, grind of andere oppervlaktematerialen.

Voorbeelden van verbeteringen in het werkproces
- flexibiliteit in capaciteit door seizoens- en inhuurkrachten en het opleiden van personeel zodat dit breed inzetbaar is, bijvoorbeeld voor groenonderhoud, begeleiding van een uitvaart, etc. Voor een brede inzetbaarheid is het wel noodzakelijk dat de medewerkers beschikken over de benodigde persoonlijke en sociale eigenschappen, opleiding, etc.
- flexibele inzet van machines en een eenvoudig te onderhouden indeling en onderhoudsvriendelijke constructie aan de orde. Bijvoorbeeld: het aanleggen van grote oppervlakten gras zonder grindpaden kan het arbeidsintensieve kantenknippen aanzienlijk beperken.

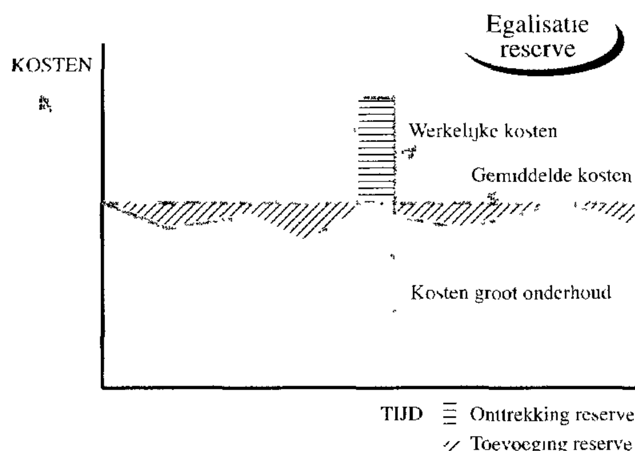
---

5) IMAG staat voor het Instituut voor Mechanisatie, Arbeid en Gebouwen. Het IMAG is gevestigd in Wageningen.

BIJLAGE III Reserves en voorzieningen

Reserves en voorzieningen zijn belangrijke posten. Soms wordt een organisatie in de toekomst met uitgaven geconfronteerd door huidige of vroegere activiteiten.

Voorbeeld:
Een gebouw zal naar verwachting 40 jaar worden gebruikt. Na 20 jaar moet het dak worden vervangen. Wij noemen dit groot onderhoud. Het geeft bedrijfseconomisch een onzuiver beeld wanneer de vervangingskosten van het dak volledig op de begroting van jaar 20 drukken waarin de vervanging plaatsvindt. Voor dit soort posten die worden veroorzaakt door activiteiten over meer dan één jaar én die van een zodanige omvang zijn dat zij aanzienlijke invloed hebben op het resultaat (de jaarrekening) dienen reserves of voorzieningen te worden gevormd.



Afhankelijk van het benodigde groot onderhoud gedurende de gehele gebruiksduur moet de voorziening zo goed mogelijk de kosten egaliseren. In het geval van dit voorbeeld, dat alleen het dak na 20 jaar wordt vervangen, kan worden besloten een deel van de kosten voor de vervanging van het dak te activeren en over de resterende gebruiksduur van het gebouw af te schrijven.

Het verschil tussen reserves en voorzieningen is dat voorzieningen worden opgebouwd voor voorzienbare verplichtingen. Een voorbeeld hiervan is de hierboven genoemde vervanging van het dak. Logischerwijs zou men een dergelijke voorziening dan ook een egalisatievoorziening moeten noemen. In de praktijk heet deze voorziening echter de egalisatiereserve.

De ervaring leert dat redelijkerwijs mag worden verwacht dat een dergelijk groot onderhoud gedurende de gebruiksduur van het gebouw nodig zal zijn. Zonder een voorziening geeft het verloop van de totale werkelijke onderhoudskosten en daarmee van het uiteindelijke bedrijfsresultaat een vreemd beeld, zoals blijkt uit bovenstaande figuur.

Reserves zijn belangrijk om financiële gevolgen van onverwachte ontwikkelingen te kunnen opvangen. Een voorbeeld van onverwachte ontwikkelingen betreft relatief grote fluctuaties in de vraag. Voor een begraafplaats gaat het daarbij niet zozeer om de vraag naar de primaire dienstverlening. De vraag naar begrafenissen en graven is goed te voorspellen is op basis van ervaringscijfers en bekende demografische ontwikkelingen. Reserves kunnen wel fluctuaties opvangen voor de aanvullende dienstverlening waarvan in het voorgaande voorbeelden zijn genoemd.

Zowel voorzieningen als reserves maken het mogelijk om een consistent beleid te voeren (zonder daarvoor een beroep te moeten doen op de gemeente) en verantwoording te dragen voor de eigen continuïteit.

Reserves

Zoals gezegd is de vraag naar de primaire dienstverlening, begraven, redelijk goed voorspelbaar, zeker over een termijn van enkele jaren. De reserves behoeven hiervoor niet groot te zijn. Wanneer een begraafplaats meer aanvullende diensten gaat verlenen dan worden de inkomsten van het bedrijf meer trendgevoelig en risicovoller. De te maken kosten zijn niet altijd variabel. Dit geldt met name wanneer voor deze aanvullende diensten investeringen nodig zijn en/of vast personeel moet worden aangetrokken. Deze risico's kunnen worden afgedekt door het aanhouden van grotere reserves.



Columbarium op gemeentelijke begraafplaats Moscowa, Arnhem

Er zijn geen universele formules om de omvang van een reserve te berekenen. De hoogte van een reserve kan wel worden ingeschat door de volgende stappen te volgen:

- Wanneer een investering wordt gedaan voor een dienst, is dit gebaseerd op een bepaalde vraagverwachting naar die dienst. Een voorbeeld hiervan is de investering in een columbarium om urnenbijzettingen te kunnen verzorgen of een gedenkzuil waarop een naamplaatje kan worden geplaatst voor mensen wiens graf is geruimd of waarvan de as is verstrooid. De kans bestaat dat deze vraag zich niet of in mindere mate zal voordoen waardoor de investering niet wordt terugverdiend. Hiervoor hebben wij ook het voorbeeld van de grafkelders genoemd waarbij de vraag minder is dan vooraf ingeschat. De hoogte van een mogelijke vraaguitval van een bepaalde dienst maal de kans dat deze vraaguitval optreedt geeft het dekkingsrisico met betrekking tot deze dienst en bijbehorende investering.

- Het feitelijk risico op verlies is afhankelijk van de flexibiliteit in de kosten. In de bedrijfseconomie wordt hiervoor vaak het onderscheid variabel en vast (of constant) gebruikt. De variabele kosten zijn afhankelijk van de hoogte van de vraag en kunnen direct omlaag bij een vraaguitval. Voor deze kosten bestaat er feitelijk geen risico dat een eventueel verlies optreedt. Kunnen de kosten daarentegen niet (geheel) worden aangepast maar zijn zij onafhankelijk van de hoogte van de vraag, dan bestaat er een verliesrisico. Dat verliesrisico is het dekkingsrisico verminderd met eventueel gedeeltelijk wegvallende kosten.

Wanneer men dit voor alle diensten nagaat heeft men een bovengrens voor de totale reserve.

Aangezien niet alle negatieve ontwikkelingen zich in één keer zullen manifesteren, dient nog een correctie plaats te vinden. Deze correctie kan men inschatten door de gewenste reserve te relateren aan de totale jaaromzet van de betreffende diensten.

Voorzieningen

Voorzieningen worden opgebouwd voor egalisatie van uitgaven over de jaren. Zoals hiervoor uiteengezet, geven de uitgaven voor structureel, groot onderhoud een vertekend beeld in de winst- en verliescijfers over een reeks van jaren wanneer de uitgaven in het jaar dat zij worden gedaan ook als kosten worden genomen. Beter is het om een voorziening te treffen zodat de kosten worden gespreid.

Een belangrijke voorziening voor begraafplaatsen is nodig voor dekking van de kosten van toekomstig grafonderhoud. In het verleden zijn verplichtingen aangegaan dan wel in het heden worden verplichtingen aangegaan om een graf voor een aantal jaren te onderhouden.

Op het moment dat deze verplichtingen zijn aangegaan heeft de begraafplaats hiervoor opbrengsten verkregen. In principe hadden deze opbrengsten moeten worden ingebracht in een voorziening om de kosten van het onderhoud voor elk jaar te dekken. In veel gevallen is dit geld echter meteen gebruikt om de kosten in het jaar van ontvangst te dekken. Dit gaat goed zolang de vraag stabiel blijft of stijgt. Op het moment dat dat niet (meer) het geval is ontstaan er problemen en heeft de begraafplaats een "erfenis uit het verleden" zoals besproken in paragraaf 4.1.

Voor een goede bedrijfseconomische afweging voor de toekomst van de begraafplaats moet een voorziening worden gevormd waaruit de kosten die voor de erfenissen worden gemaakt jaarlijks kunnen worden gedekt.

De voorziening kan worden berekend door de activiteiten te beschrijven die moeten worden uitgevoerd voor de aangegane verplichtingen en door te bepalen voor welke toekomstige jaren deze activiteiten zullen moeten worden uitgevoerd (de gemiddelde looptijd van de verplichtingen). Vervolgens kunnen de kosten van deze activiteiten worden bepaald.

Deze kosten betreffen zowel een deel van de kapitaallasten als de operationele kosten. De kosten voor zover deze betrekking hebben op toekomstige jaren kunnen zogenaamd contant worden gemaakt. Het totaal van alle toekomstige kosten bepaalt de omvang van de benodigde voorziening.

Voorbeeld:
een begraafplaats heeft 1000 graven waarvan in het verleden, door het toenmalige management, de verplichting op zich is genomen voor het onderhoud te zorgen. Uitgaande van gemiddeld *f* 80,- aan onderhoudskosten per graf per jaar, drukken dus *f* 80.000,- jaarlijks op de begroting.

Stel dat de helft van de 1.000 graven eeuwigdurend is uitgegeven, 30% heeft nog een looptijd van 25 jaar en 20% heeft nog een looptijd van 10 jaar. Wij nemen aan dat eeuwigdurend gelijk staat aan 50 jaar; effecten van langere termijn hebben nauwelijks een substantiële invloed. De gemiddelde looptijd is dan gelijk aan:

(500 * 50 jaar + 300 * 25 jaar + 200 * 10 jaar) / (500 + 300 + 200) = 34,5 jaar.

Voor het totaal van de kosten van de "erfenissen" uit het verleden kan dan een voorziening worden getroffen. Deze voorziening moet een omvang hebben zodanig dat hieruit 34,5 jaar lang jaarlijks *f* 80.000,- kan worden gehaald om de kosten te dekken. Hiervoor is een voorziening nodig van circa *f* 1,5 miljoen, uitgaande van een jaarlijkse reële rente van 4%. De reële rente is de nominale rentevoet gecorrigeerd met inflatie, bijvoorbeeld wanneer nominaal een rente van 6% moet worden betaald aan de bank en er een jaarlijkse inflatie is van 2%.

Hoe dient de voorziening of de reserve te worden gefinancierd?
Normaliter wordt een voorziening of een reserve gevormd door huidige kosten met een bedrag te verhogen zonder dat dit bedrag wordt uitgegeven. Feitelijk wordt dus een deel van de inkomsten opzij gezet. Daardoor wordt een "potje" gevormd voor het moment waarop de werkelijke uitgave plaatsvindt. In veel gevallen heeft een begraafplaats geen voorziening of reserve gevormd en zijn in het verleden de inkomsten teruggevloeid naar de algemene middelen.

Vervolg voorbeeld:
De huidige kosten dienen feitelijk ten laste te komen van de algemene middelen en niet van de huidige exploitatie van de begraafplaats. Het bedrag van *f* 1,5 miljoen in het voorgaande voorbeeld kan op verschillende manieren uit de algemene middelen worden gedekt: ofwel eenmalig een oormerking van een deel van de algemene reserves ofwel jaarlijks een toekenning aan de exploitatie van de begraafplaats van *f* 80.000,- ten laste van de gemeentelijke begroting.

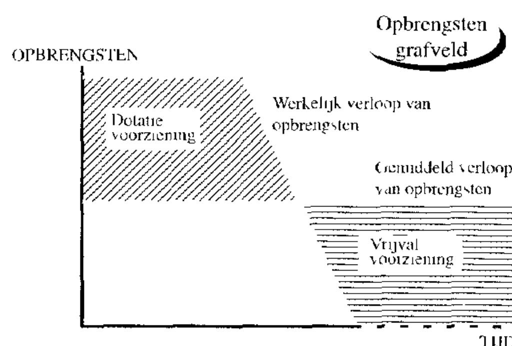
Het verloop van de voorziening gaat op de volgende wijze. Na 10 jaar vervallen de onderhoudsrechten op 200 graven. Indien de nabestaanden het onderhoud wensen te continueren voor bijvoorbeeld nog 10 jaar dienen zij hiervoor een bedrag te betalen waaruit 10 jaar lang jaarlijks *f* 80,- kan worden gehaald. Dit bedrag van circa *f* 650,- (per graf, 4% voor 10 jaar) wordt toegevoegd aan de voorziening. In het eerste jaar wordt de rente *f* 26,- (4% van *f* 650,-) ontvangen en *f* 54,- (per saldo *f* 80,- -/- *f* 24,-) onttrokken aan de voorziening. De voorziening bedraagt dan nog *f* 596,-. Het tweede jaar wordt *f* 23,84 (4% van *f* 596,-) rente ontvangen en *f* 56,16 aan de reserve onttrokken etc.

De voorziening neemt dus elk jaar met een bepaald bedrag af. Elk jaar worden ook nieuwe bedragen (*f* 650,- per graf) aan de voorziening toegevoegd voor graven die opnieuw worden uitgegeven en in onderhoud zijn gegeven of opnieuw zijn verlengd met onderhoud. Op deze wijze blijft de voorziening in stand en kunnen in de toekomst de kosten worden gedekt die betrekking hebben op de lopende onderhoudsverplichtingen.

We gaan hierbij overigens uit van de aanname dat er geen inflatie is. Ingeval van inflatie van bijvoorbeeld 2% per jaar wordt er niet 4% maar 6% ontvangen. Deze 2% wordt toegevoegd aan de voorziening.

In bijlage twee is het verschil tussen annuïtaire en lineaire afschrijving uiteengezet. Daarbij is aangegeven dat opbrengsten en kosten zo goed mogelijk op elkaar moeten aansluiten om een gelijkmatig beeld te krijgen van de ontwikkeling van de bedrijfsvoering en de financiële situatie.

Zo'n aansluiting tussen opbrengsten en kosten kan ook worden gerealiseerd door het treffen van een voorziening uit de opbrengsten. Bijvoorbeeld van een grafveld zullen in de eerste gebruiksjaren opbrengsten worden ontvangen naarmate er graven op worden gemaakt.



Figuur III.1 Egalisatie van kosten m.b.v. een voorziening

Nadat het laatste graf is uitgegeven worden geen baten meer ontvangen. Daarbij gaan wij er in dit voorbeeld gemakshalve van uit dat niet tussentijds wordt geruimd. Dit betekent dat gedurende een gebruikscyclus de totale kosten (de kapitaallasten en het onderhoud) normaliter niet gelijk op zullen gaan met de ontwikkeling van het grafveld en de daaruit voortvloeiende opbrengsten.

Om de opbrengsten meer gelijkmatig te verdelen kan worden overwogen om een voorziening te vormen voor de toekomstige kosten uit de opbrengsten van de grafrechten. Het meest duidelijk is dit wanneer een voorziening wordt gevormd voor de ruimingskosten. Deze kosten liggen per definitie aan het eind van het gebruik van een graf. Uit de grafrechten kan een deel worden toegevoegd aan een voorziening om deze toekomstige ruiming te kunnen bekostigen.

Deze brochure is tot stand gekomen op initiatief van de werkgroep Begraafplaatsen en Crematoria van de Vakgroep Groen, Natuur en Landschap van de Vereniging Stadswerk in samenwerking met VB Deloitte en Touche te Nieuwegein en Van de Lisdonk Managementondersteuning te Eibergen.

De brochure is opgesteld door J.A.M. van de Lisdonk in samenwerking met de leden van de werkgroep Begraafplaatsen en Crematoria.
De foto's zijn van de heer W.P.R.A. Cappers, cultuurhistorisch onderzoeken.

De publicatie is mogelijk geworden dankzij een financiële bijdrage van:
- de gemeente Amstelveen
- de gemeente Arnhem
- de gemeente Den Haag
- de gemeente Dordrecht
- de gemeente Enschede
- de gemeente Haarlem
- de gemeente Maastricht
- de gemeente Middelburg
- de gemeente Utrecht
- de Landelijke Organisatie Begraafplaatsen (L.O.B.)
- de Vereniging Stadswerk Nederland
- Van de Lisdonk Managementondersteuning V.O.F.

Voor meer informatie:
secretariaat van de werkgroep Begraafplaatsen en Crematoria: 023 - 511 46 94
VDL Managementondersteuning: 0545 - 478 377